

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Problematika zakázkové výroby ve vybrané společnosti
Issue of Custom Production in Selected Company

Student: Lenka Müllerová

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Marcela Palochová, Ph.D.

Ostrava 2013

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví

Zadání bakalářské práce

Student: **Lenka Müllerová**
Studijní program: B6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně
Specializace: 00 Účetnictví a daně
Téma: **Problematika zakázkové výroby ve vybrané společnosti**
Issue of Custom Production in Selected Company

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Obecné vymezení manažerského účetnictví
 3. Problematika kalkulací
 4. Zakázková výroba a montáž ocelových hal a konstrukcí
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce
Seznam příloh
Přílohy

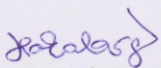
Seznam doporučené odborné literatury:

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, 391 s. ISBN 978-80-7357-712-4.
KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010. 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
PETŘÍK, Tomáš. *Ekonomické a finanční řízení firmy*. 2. vyd. Praha: Grada Publishing, 2009. 736 s. ISBN 978-80-247-3024-0.

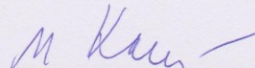
Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Marcela Palochová, Ph.D.**

Datum zadání: 23.11.2012
Datum odevzdání: 10.05.2013


Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry




prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlášení studenta

„Prohlašuji, že jsem celou práci vypracovala samostatně. Přílohu č. 1, danou mi k dispozici jsem samostatně zpracovala. Přílohy č. 2 až 11, dané mi k dispozici, jsem samostatně doplnila.“

V Ostravě 10. 5. 2013

..... Müllerová /

podpis

Obsah

1	Úvod.....	5
2	Obecné vymezení manažerského účetnictví	6
2.1	Vztah manažerského a finančního účetnictví	7
2.2	Základní aspekty manažerského účetnictví	8
2.3	Funkce manažerského účetnictví.....	10
2.4	Úkoly manažerského účetnictví.....	11
2.5	Struktura manažerského účetnictví.....	12
2.6	Nákladové účetnictví	13
2.6.1	Obsah nákladového účetnictví	13
2.6.2	Formy nákladového účetnictví.....	14
2.6.3	Orientace nákladového účetnictví.....	14
2.7	Rozpočetnictví	15
2.7.1	Úkoly rozpočetnictví.....	15
2.7.2	Obsah rozpočetnictví	15
2.7.3	Forma rozpočtů	17
2.8	Formy vedení vnitropodnikového účetnictví.....	18
2.8.1	Kritéria pro zavedení jednookruhového nebo dvouokruhového účetnictví.....	18
2.8.2	Jednookruhová účetní soustava	19
2.8.3	Dvouokruhová účetní soustava	21
3	Problematika kalkulací.....	24
3.1	Základní pojmy	24
3.2	Úkoly kalkulací.....	25
3.3	Členění nákladů	26
3.3.1	Druhové členění nákladů	26
3.3.2	Účelové členění nákladů.....	26

3.3.3	Kalkulační členění nákladů.....	27
3.4	Struktura nákladů v kalkulaci	27
3.4.1	Typový kalkulační vzorec a jeho omezení	28
3.5	Struktura kalkulačních vzorců orientovaných na potřeby řízení z pozice managementu	29
3.5.1	Retrográdní kalkulační vzorec	29
3.5.2	Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady	30
3.5.3	Dynamická kalkulace.....	31
3.5.4	Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů.....	32
3.5.5	Kalkulace relevantních nákladů.....	33
3.6	Kalkulační systém.....	33
3.7	Metody kalkulace	36
3.7.1	Metoda kalkulace dělením	37
3.7.2	Metoda kalkulace dělením s poměrovými čísly	38
3.7.3	Metoda přírážkové kalkulace.....	40
3.7.4	Metoda odčítací kalkulace	42
3.7.5	Metoda rozčítací kalkulace	43
4	Zakázková výroba a montáž ocelových hal a konstrukcí	45
4.1	Řešení zakázky ve společnosti FEMONT OPAVA s.r.o.	47
5	Závěr	56
	Seznam použité literatury	58
	Seznam zkratk.....	60
	Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

Zakázková výroba je specifickým typem výroby. Je pro ni příznačné, že vyrábí pouze velmi málo druhů výrobků, zato v mnoha různých provedeních a přizpůsobuje se potřebám zákazníka. Je typická například ve stavebnictví, výrobě nábytku nebo výrobě oděvů.

Tématem této bakalářské práce je „Zakázková výroba ve vybrané společnosti“. Ta je zpravidla založena na dohodě mezi zákazníkem a společností. To je v dnešní době velmi ežité, především kvůli správnému fungování společnosti, které vede k tomu, aby byl dosažen co největší zisk.

Manažerské účetnictví, jak je uvedeno ve druhé kapitole, je určeno pro interní uživatele a podává informace o aktuální výkonnosti firmy. Druhá kapitola se zabývá obecným vymezením manažerského účetnictví a jeho vztahem k účetnictví finančnímu. Dále také funkcemi a úkoly manažerského účetnictví. V závěru je zaměřena na jeho strukturu, kterou tvoří nákladové účetnictví, rozpočetnictví a kalkulace. V této kapitole byla použita metoda deskripce.

Kalkulace jsou součástí manažerského účetnictví, ale jsou natolik obsáhlé a důležité, že jim je věnována samostatná kapitola. Třetí kapitola se zabývá základními pojmy, úkoly kalkulací a členěním nákladů, protože náklady jsou pro kalkulaci velmi důležité. Jednou z podkapitol je i struktura kalkulačních vzorců, jsou v ní zahrnuta i schémata jednotlivých vzorců. V třetí kapitole je vysvětlen i kalkulační systém a nakonec také jednotlivé metody kalkulace. Pro snadnější pochopení jsou metody kalkulace vysvětleny na konkrétních příkladech. V této kapitole byla použita metoda postupu.

Čtvrtá kapitola je praktická a je zaměřena na problematiku zakázkové výroby ve vybrané společnosti. Tou je společnost FEMONT OPAVA s.r.o., která patří mezi významné společnosti Moravskoslezského kraje ve výstavbě montovaných hal pro různé účely. Společnost FEMONT OPAVA s.r.o. mi poskytla praxi při studiu na vysoké škole, díky tomu jsem poznala její fungování a byly mi poskytnuty informace a podklady pro vypracování této bakalářské práce. V této kapitole byla použita metoda analýzy a praktické aplikace.

Cílem bakalářské práce je objasnit problematiku manažerského účetnictví a vymezit ji po teoretické stránce. Cílem praktické části bakalářské práce je na základě získaných poznatků vysvětlit a zhodnotit zpracování konkrétní zakázky společností FEMONT OPAVA s.r.o.

Vlastní názory a připomínky jsou v textu psány kurzívou.

2 Obecné vymezení manažerského účetnictví

V dnešní době máme tři základní druhy účetnictví:

- finanční účetnictví,
- daňové účetnictví a
- manažerské účetnictví.

Finanční účetnictví stanovuje výsledek hospodaření podniku. Je orientováno na externí uživatele. Díky řádnému vedení účetnictví poskytuje odpovídající obraz o stavu majetku, financí a výnosů. Data účetnictví orientovaného externě jsou mnohdy nevhodná pro vnitřní účely. Například při výpočtu odpisů jsou upřednostňovány daňové aspekty před zjištěním skutečného opotřebení odpisovaného majetku. (Lang, 2005)

Daňové účetnictví je především v USA striktně odděleno od účetnictví finančního. Vedou jej specialisté zabývající se daňovým právem. V České republice (dále jen ČR) i v Evropě se oba systémy prolínají, protože zákon o daních z příjmů má velký vliv na postupy finančního účetnictví.

Manažerské účetnictví je na rozdíl od finančního a daňového účetnictví, jak už vyplývá z názvu, určeno pro manažery na všech úrovních, tedy pro interní uživatele. Má celkem tři fáze vývoje. (Petřík, 2009)

Manažerské účetnictví vzniklo v USA ve dvacátých letech 20. století. Vzniklo, protože finanční účetnictví nebylo schopné dostatečně odrážet především potřeby operativní manažerské kontroly a hodnocení výkonnosti.

Ve své první fázi mělo manažerské účetnictví podobu jakéhosi jednoduchého nákladového účetnictví zaměřeného především na firemní výkony. Manažerské účetnictví tedy zobrazovalo související náklady, výnosy a zisk. Tím umožňovalo manažerům reálně hodnotit a monitorovat nákladovost a ziskovost jednotlivých výrobků, a tedy i jejich konečný přínos firmě.

Druhá fáze byla spojena s potřebou kontroly a efektivního operativního řízení výrobního procesu. Fázi lze pojmenovat jako odpovědnostní nákladové účetnictví, to je v dnešní době spojováno s efektivní motivací zaměstnanců. (Petřík, 2009)

Třetí fázi vyvolala potřeba informační podpory manažerských rozhodnutí. Nejdříve na operativní a taktické úrovni manažerských rozhodnutí a nakonec i na úrovni strategické. Strategická úroveň manažerských rozhodnutí původně vznikla z potřeby tvorby efektivních dlouhodobých manažerských rozhodnutí o investicích. Je považována za komparativní výhodu firmy, a proto je jí věnována pozornost ze strany vrcholového vedení. V dnešní době

je nutné využít moderní, flexibilní, komplexní a zejména strategicky orientované účetnictví jako informační základ sloužící pro podporu a tvorbu efektivních taktických a strategických manažerských rozhodnutí.

V dnešní době manažerské účetnictví vydává informace o aktuální výkonnosti firmy. Klade velký důraz na budoucnost a vazbu na tvorbu cash flow. Vedou jej respektování profesionálové, kteří se nacházejí ve vrcholovém vedení firmy a nejsou podřízeni potřebám finančního účetnictví. Zjednodušeně lze říci, že hlavní náplní manažerského účetnictví je poskytnout správné a včasné informace a doporučení uživatelům. (Petřík, 2009)

2.1 Vztah manažerského a finančního účetnictví

Mnoho informací a dat, které zpracovává manažerské účetnictví, pochází z účetnictví finančního. Manažerské a finanční účetnictví jsou dva relativně nezávislé systémy. Jejich adresáti jsou rozdílní. Zatímco finanční účetnictví poskytuje informace vlastníkům a věřitelům společnosti, informace z manažerského účetnictví plynou k manažerům podniku.

Vzhledem k tomu, že uživatelé informací jsou odlišní, jsou odlišné i jejich potřeby. Výsledkem je celá řada rozdílů. Názorně to ukazuje následující příklad pojetí nákladů u obou účetních systémů.

Ve finančním účetnictví podle koncepčního rámce Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (dále jen IFRS) je náklad chápán jako jakékoli snížení užitečnosti, kterou měl majetek podniku, popřípadě zvýšení závazků podniku, aniž bychom zkoumali, za jakým účelem podnik daný náklad spotřeboval, či zda výše nákladu odpovídá výsledku činnosti, při které byl spotřebován.

Manažerské účetnictví dosahuje cíle, kterým je informačně podporovat manažery při řízení všech činností, které v podniku probíhají, pomocí peněžního ocenění spotřebovaných vstupů (nákladů) a jejich poměřením s peněžně oceněnými výstupy (výnosy za výkon) podnikové činnosti. Pro náklady v pojetí manažerského účetnictví tedy musí platit, že se jedná o spotřebu, která je účelová a účelná.

- **Účelová** znamená, že náklady byly spotřebovány na konkrétní podnikovou činnost, nebo konkrétním podnikovým střediskem;
- **Účelná** znamená, že spotřeba nákladů byla vzhledem k dosaženému výstupu činnosti přiměřená. (Hradecký, 2008)

Cílem manažerského účetnictví je také poskytovat komplexní informaci o všech relevantních nákladech, které byly v souvislosti s danou činností spotřebovány, popřípadě manažerským rozhodnutím o jejím výkonu, protože jedině za předpokladu zahrnutí všech

relevantních nákladů lze určit, s jakou efektivností probíhala konkrétní činnost. Proto často bývají náklady převzaté z finančního účetnictví do manažerského doplňovány o řadu tzv. kalkulačních nákladů. (Hradecký, 2008)

2.2 Základní aspekty manažerského účetnictví

Mezi základní aspekty manažerského účetnictví patří „budoucí orientace a tvorba rozhodnutí, vazba na ekonomickou realitu, slučitelnost cílů, vazba na firemní informační systém, využití statistických a operativních šetření, vazba na makroekonomický rámec a zahrnutí konceptu rizika a nejistoty.“, jak tvrdí Petřík (2009, s. 28)

Orientace na budoucnost

Manažerské účetnictví se zabývá aktivním ovlivňováním budoucnosti. Jde o to, jak prostřednictvím doporučení, analýz, odhadů, předpovědí a zásadních manažerských rozhodnutí, učiněných na jejich základě, příznivě ovlivnit budoucnost firmy v podmínkách tržní ekonomiky.

Pokud bude práce manažerského účetního rozdělena na základní úrovně firemního a organizačního řízení, kterými jsou úroveň operativní, taktická a strategická, pak se jeho hlavní pracovní činnost bude soustředit na úroveň operativní a taktickou, zatímco úroveň strategická nebude hrát stěžejní roli. Avšak u některých zásadních strategických rozhodnutí bude požadováno doporučení vrcholového managementu podniku. (Petřík, 2009)

Vazba na ekonomickou realitu

Manažerské účetnictví ve velké míře používá minulá účetní data, která tvoří účetní zápisy. Ovšem je potřeba je převést do současné ekonomické situace a dosáhnout přitom co nejmenšího zkreslení.

Například pokud jsou zásoby oceněny v souladu s Všeobecně uznávanými účetními principy (dále jen US GAAP) v historických cenách, je třeba je doplnit na reálnou úroveň. Pokud navíc vzrůstá rapidně inflace a dodavatelé mění svou obchodní politiku třeba snížením množstevních slev dodávaných zásob, je nevyhnutelné, aby manažerské účetnictví tuto skutečnost převedlo z finančního účetnictví do reálné ekonomické podstaty a včasně zareagovalo vhodnými korekčními opatřeními. V daném případě to je vazba na opatření posilující disponibilní hotovost, tedy na její výši, která je potřebná k doplnění zásob na požadovanou úroveň. To je podmínka zachování spojitosti výroby a provozu. (Petřík, 2009)

Slučitelnost cílů

Manažerský informační systém je spoluvytvářen manažerským účetnictvím. Tento systém musí pomoci k povzbuzení aktivního zapojení všech kompetentních osob ve firmě do procesů tak, aby firemní cíle byly v souladu s cíli zaměstnanců, manažerů, vlastníků a popřípadě dalších zúčastněných subjektů.

Těchto cílů je dosahováno díky podpoře aktivit jednotlivců ze strany vedení, motivačními a kariérními plány, rozvojem vnitropodnikové komunikace, stanovením zpětných vazeb a určením vhodných osobních povinností, pravomocí a odpovědností. (Petřík, 2009)

Vazba na manažerský informační systém

Manažerské účetnictví poskytuje manažerskému informačnímu systému včasné, vhodné, jasné a nezkreslené informace. Ty napomáhají manažerům přijímat správná a efektivní rozhodnutí. Poskytovat informace může manažerský informační systém pouze pokud je funkční, transparentní, vhodně provázaný s účetním informačním systémem a dostatečně flexibilní. Musí být také dostatečně integrován do firemního informačního systému a mít dostatečnou vypovídací schopnost.

Ve velkém množství firem je manažerský informační systém tvořený na základě výstupů z manažerského účetnictví nejlépe rozvinutým a propracovaným informačním systémem, protože je pochopen jeho hlavní význam pro klíčové činnosti manažerů. Těmito činnostmi jsou plánování, kontrola, přijímání rozhodnutí a posouzení výkonnosti firmy. (Petřík, 2009)

Vliv makroekonomického rámce a nejistoty

Při tvorbě manažerského účetnictví i jeho výstupů je potřeba brát v úvahu faktor nejistoty. Především v oblastech plánování a dlouhodobého dopadu strategických manažerských rozhodnutí. Takovým rozhodnutím může být kupříkladu vývoj nového produktu a jeho očekávaná prodejní cena. (Petřík, 2009)

Makroekonomický rámec a politické klima, v nichž firma podniká, mají významný vliv na manažerské účetnictví. Vzhledem k tomu, že jedním z hlavních úkolů manažerského účetního je ukazovat věrně a pravdivě finanční a ekonomickou situaci podniku, je nutné, aby vstupy a výstupy pramenící především z finančního účetnictví na základě tzv. minulých čísel byly upraveny a přizpůsobeny co nejvíce aktuální ekonomické situaci a budoucímu vývoji. Během tohoto procesu musí zohledňovat mimo jiné také roli vlády, centrální banky

i celospolečenské stability na ekonomickou a společenskou realitu jako celek. Stěžejní problémy, které musí manažerské účetnictví brát v potaz lze rozdělit na:

- vliv fiskální politiky a vlády v ekonomice a
- monetární politiku centrální banky.

Zahrnutí těchto faktorů je tedy velice důležité a od manažerského účetního vyžaduje mimo jiné také vysokou odbornost a předvídavost. Jejich správná analýza a doporučení, která z ní plynou, jsou podkladem pro zásadní manažerská rozhodnutí v oblastech, jako jsou například cenová politika, vývoj ziskové marže nebo rozpočtování. (Petřík, 2009)

2.3 Funkce manažerského účetnictví

Manažerské účetnictví plní několik funkcí. Tou nejdůležitější je hospodářským způsobem plně, souvisle a systematicky evidovat náklady patřící do zúčtovacího období. Tyto náklady jsou přiřazovány výkonům daného období a vzájemně jsou porovnávány tak, aby byl vypočítán provozní výsledek.

Manažerské účetnictví plní mnoho dalších funkcí, jako jsou funkce informační, zjišťovací, normované, kontrolní a analytické.

Informační funkce

Manažerské účetnictví je podnikový systém, který určuje využití výrobních faktorů a vznik zboží a služeb. Tradiční úkol má dokumentárně technický zúčtovací charakter. Náklady na zboží a služby jsou kvantitativně zaznamenávány a poté hodnoceny. Mimo jiné také v dnešní době představuje důležitý informační a řídicí nástroj pro celkové dění v podniku. Manažerské účetnictví se orientuje podle informační potřeby vedoucích pracovníků, jejichž cíle stanovují využití daného způsobu evidence. Mimo kontrolních informací jsou v popředí především otázky optimalizace hospodárnosti.

Zjišťovací funkce

Níže uvedené dokumentované hodnoty představují v rámci manažerského účetnictví výchozí veličiny pro vedení podniku.

Mezi **data pro podniková rozhodování** patří určení nákladů a výnosů s ohledem na druh, rozsah a hodnotu. Tyto veličiny jsou základem pro následnou analýzu a rozhodování. Například stanovení nákladů celkových, nákladů na výrobek nebo skupinu výrobků, vytvoření nabídkové ceny, plánování využití kapacity, určení předpokládaného výsledku. Mechanismus manažerského účetnictví poskytuje základ také pro alternativní možnosti jednání. (Lang, 2005)

Kontrolní funkce

Kontrolou je neustálé porovnávání skutečných a požadovaných hodnot z hlediska hospodárnosti a produktivity.

Vzájemné srovnání skutečných nákladů s dřívějším účetním obdobím poskytuje první odhady pro kontrolní funkci nákladového účetnictví.

Porovnáním skutečných a běžných nákladů zjistíme, zda se skutečné náklady pohybují v rámci dosavadního vývoje nákladů. Srovnáme-li skutečné náklady s plánovanými, pak odchylka mimo možné výchozí chyby ukazuje, zda byly zohledněny skutečné náklady předpokládaného vývoje podnikání, a to s ohledem na vytížení kapacity a náklady zboží.

Analytická funkce

Časové rozlišení zkoumání nákladů je prováděno se zřetelem na podnikové funkce a jednotlivé nákladové druhy.

Takto může např. vedoucí výroby ocelových dílů zjistit, jaké normované náklady měl v daném roce, jak vysoké byly skutečné náklady a jaké odchylky v korunách a procentech vznikly u jednotlivých nákladových druhů. Úkol vedení nákladového střediska „výroba ocelových dílů“ od tohoto okamžiku je pouze analýza příčin nadměrné a nižší spotřeby a přijetí potřebných organizačních opatření.

Důležitým úkolem manažerského účetnictví tedy jsou kontrola a analýza nákladů a jejich význam roste v dobách investičně náročných výrobních systémů s diferencovaným výrobním programem. (Lang, 2005)

2.4 Úkoly manažerského účetnictví

Manažerské účetnictví je relativně nový jev. Současné literární prameny kladou důraz na to, že data, která jsou získávána z manažerského účetnictví, se užívají pro vnitřní řízení podniků. K tomu potřebují manažeři informace pro plánování činností, rozhodování a kontrolu činností. Vzhledem ke svým úkolům získalo manažerské účetnictví jako nástroj ekonomického řízení charakteristiky, které se promítají do jeho metod. Tyto charakteristiky zároveň odlišují účetnictví manažerské od finančního. Manažerské účetnictví lze charakterizovat takto:

- „Manažerské účetnictví zaměřuje svou pozornost na data pro užití uvnitř podniku;
- Manažerské účetnictví se při pokrytí informačních potřeb manažerů orientuje na budoucnost;

- Manažerské účetnictví se nemusí řídit legislativně upravenými pravidly pro vedení účetnictví;
- Manažerské účetnictví klade důraz na to, aby poskytovaná data měla přímou souvislost s daným problémem a byla dostatečně flexibilní pro jeho variantní řešení;
- Manažerské účetnictví klade menší důraz na přesnost dat a větší důraz na data nepeněžního, ba dokonce verbálního charakteru;
- Manažerské účetnictví zaměřuje svou pozornost na části podniku spíše než na podnik jako celek;
- Manažerské účetnictví překračuje hranice „klasického“ účetnictví a značnou měrou se inspiruje ostatními disciplínami z oblasti řízení podniku; to mu dodává interdisciplinární charakter a orientuje je pragmaticky;
- Manažerské účetnictví není podnik povinen vést,“ jak tvrdí Hradecký (2008, s. 75)

Data získávaná z manažerského účetnictví jsou produktem všech tří částí manažerského účetnictví, kterými jsou kalkulace, rozpočetnictví a nákladové účetnictví. Je potřeba je považovat za rovnocenné. A proto lze úkoly manažerského účetnictví jako celku zformulovat pouze velmi obecně. (Hradecký, 2008)

2.5 Struktura manažerského účetnictví

Dnešní podoba manažerského účetnictví předpokládá integraci nákladového neboli vnitropodnikového účetnictví, rozpočetnictví a kalkulací. Těmito třemi subsystemy se podrobněji zabývají následující části. Nyní alespoň stručná charakteristika. **Nákladové účetnictví** má pořád charakter registrátora historických nákladů, ale použitím normové metody nákladového účetnictví je schopno registrovat budoucí tendence vývoje nákladů. **Rozpočetnictví** je nástrojem určujícím střediskům úkoly v nákladech pro budoucí období. Jednotlivé druhy **kalkulací** v širším smyslu slova pokrývají celý výrobní proces. Od vývoje a technické přípravy výroby výrobku až po jeho dohotovení.

Ještě chybí charakteristika jednoho z aspektů role manažerského účetnictví v ekonomickém řízení podniku, a sice zda manažerské účetnictví hraje pouze roli registrátora dat nebo také roli zpracovatele těchto dat na informace, připravené pro manažery k použití při řízení, do nichž je zahrnováno i rozhodování. Podle nás manažerské účetnictví prostřednictvím metod svých tří subsystemů zpracovává vstupní data do podoby informací pro řízení. (Hradecký, 2008)

2.6 Nákladové účetnictví

Při svém vzniku mělo nákladové účetnictví za úkol poskytovat informace o skutečných jednicových a postupem času o úplných nákladech výkonů a umožnit kalkulaci jejich prodejní ceny. Rozvoj průmyslu, jeho organizace a metod řízení způsobil, že nákladové účetnictví do své metodiky vstřebalo další nástroje řízení. To mu umožnilo zahrnout do své metodiky plánové parametry. Následkem toho přešlo od zjišťování skutečných nákladů k souměření skutečných nákladů výkonů a středisek s jejich náklady, kalkulovanými či rozpočtovanými, k zjišťování odchylek z toho vyplývajících a k jejich analýze.

Praxe podniků, zejména těch se zahraniční účastí, ukazuje, že se nákladové účetnictví začíná prosazovat jako dodavatel informací pro řízení i u nás.

Aby nákladové účetnictví mohlo plnit své úkoly na žádoucí úrovni, musí:

- uznávat vazby na organizaci, technologii a řízení výroby,
- zjišťovaná data členit podle požadavků managementu a
- využívat všechny potřebné metodické prvky nákladového účetnictví.

Nákladové účetnictví podává informace v peněžním vyjádření. To umožňuje srovnání nejrozličnějších podnikových dějů. (Hradecký, 2008)

2.6.1 Obsah nákladového účetnictví

Obsahem nákladového účetnictví je informační zachycení procesů, které probíhají v podnicích při přeměně vstupních ekonomických zdrojů na výsledky činnosti podniku. (Hradecký, 2008)

Nákladové účetnictví se řídí stejnými metodickými prvky jako finanční účetnictví. Metodické prvky jsou charakterizovány takto:

- Účetnictví hospodářské operace zachycuje pomocí dokladů. Jsou v nich zachyceny vstupní údaje pro transformaci informací v procesu účetního zpracování údajů;
- Účetnictví vyjadřuje různorodý obsah informací pouze v hodnotovém měřítku;
- Účetnictví využívá pro vyjádření objektivně nutné rovnováhy mezi prostředky a zdroji podniku zásady bilancování jako předpokladu pro racionální průběh hospodářské činnosti podniku;
- Účetnictví všechny informace zachycuje podvojným způsobem;
- Účetnictví jako specifický prostředek pro klasifikaci hospodářských procesů a jejich zdrojů uplatňuje účty, a dále pro informační modelové vyjádření reálných procesů, souvisejících s procesem hospodářské činnosti podniku,

soustavu účtů. Účty slouží pro klasifikaci nákladů a výnosů podle výkonů a odpovědnostních útvarů, poté podle potřeby kalkulace a řízení nákladů;

- Účetnictví využívá specifických kontrolních prvků. Jejich úkolem je zajistit shodu naturální a hodnotové stránky výrobního procesu. (Hradecký, 2008)

2.6.2 Formy nákladového účetnictví

Nákladové účetnictví může být podle platných zákonných ustanovení organizováno dvěma způsoby, respektive jejich kombinací. A to pomocí jednookruhové účetní soustavy (dále jen JOÚS) nebo dvouokruhové účetní soustavy (dále jen DOÚS). JOÚS vyhovuje požadavkům jak managementu podniku, tak i externím uživatelům analytickým členěním syntetických účtů finančního účetnictví. Zejména členění účtů náklad, výnosů a zásob vytvořených vlastní činností podniku.

DOÚS řeší požadavky obou skupin uživatelů v relativně samostatném okruhu. Jednak ve finančním účetnictví, které splňuje požadavky externích uživatelů, a poté v nákladovém účetnictví, které odpovídá požadavkům managementu podniku.

V případě DOÚS existence dvou účetních okruhů navozuje otázku jejich vzájemné vazby. K propojení obou okruhů se používají tzv. spojovací a rozdílové účty. Spojovací účty slouží k převodu příslušných částek z nákladového účetnictví do finančního a naopak. Na rozdílových účtech se zachycují rozdíly vyplývající z případného rozdílného ocenění převáděných položek nákladů a výnosů v obou okruzích.

V JOÚS leží nákladové účetnictví organizované analytickým členěním převážně k účtovým třídám 5 a 6 uvnitř finančního účetnictví. V DOÚS nákladové účetnictví organizované formou relativně samostatného okruhu leží vně finančního účetnictví. (Hradecký, 2008)

2.6.3 Orientace nákladového účetnictví

Jak již bylo řečeno, o organizaci nákladového účetnictví rozhoduje podnik. Organizací se rozumí i stanovení orientace nákladového účetnictví. To může být primárně orientováno na linii výkonovou nebo útvarovou.

Na linii výkonové jde o zjištění vztahu nákladů k jednotlivým výkonům podniku, zatímco na linii odpovědnostní (útvarové) jde o zjištění, ve kterém odpovědnostním vnitropodnikovém útvaru (středisku) náklad vznikl. (Hradecký, 2008)

Rozlišování obou přístupů k orientaci nákladového účetnictví má z velké části teoretickou a metodickou povahu. K aplikaci obou přístupů podniky přistupují spíše pragmaticky. V konkrétní organizaci nákladového účetnictví v podnicích lze nalézt zpravidla

jak v oblasti s výkonovou tak i s odpovědností orientací, protože nákladové účetnictví sleduje více úkolů najednou.

Výkonová linie řízení nákladů se potom uplatňuje rozčleněním skutečných nákladů na jednicové (zachytí se přímo podle výkonu) a na režijní (zachytí se podle místa vzniku). Toto zároveň ukazuje, jak může účetnictví kombinovat obě uvedená hlediska. (Hradecký, 2008)

2.7 Rozpočetnictví

Rozpočet jsou číselné, v peněžních jednotkách vyjádřené údaje o očekávané resp. plánované realitě. (Hradecký, 2008)

2.7.1 Úkoly rozpočetnictví

Rozpočetnictví je zaměřeno na budoucnost a modeluje budoucí průběh transformačního procesu podniku. Díky tomuto manažerské účetnictví může říct, že není pouze registrátorem historických nákladů a výnosů, ale pohlíží i do budoucnosti. Rozpočetnictví je nástroj hodnotového řízení, jehož náplní je příslušným adresátům v podniku stanovit úkoly a poté sloužit jako opora pro kontrolu plnění těchto úkolů.

Základní úkoly rozpočtů tedy jsou zefektivnit řídicí proces, koordinovat podnikové činnosti, poskytnout podklad pro průběžnou kontrolu a motivovat k dosažení cílů podniku. (Hradecký, 2008)

2.7.2 Obsah rozpočetnictví

Obsahem rozpočtu, jak vyplývá z definice, jsou v peněžích vyjádřené údaje o budoucnosti.

Systém rozpočetnictví v souladu s jeho zaměřením na podnik jako celek a zároveň na jeho vnitřní rozměr obsahuje celopodnikové a střediskové rozpočty. Celopodnikovými rozpočty jsou myšleny rozpočty, sestavované za podnik jako celek. Stanovují úkoly podniku jako celku. Tři nejdůležitější celopodnikové rozpočty jsou rozpočetní rozvaha, rozpočetní výsledovka a rozpočet peněžních toků. Střediskové rozpočty se omezují na stanovení úkolů pro konkrétní středisko a na kontrolu plnění tohoto úkolu.

Podle charakteru rozpočtovaných veličin lze celou množinu podnikových rozpočtů odlišit na tři podmnožiny. Jsou jimi rozpočty nákladů a výnosů, rozpočty stavů a rozpočty příjmů a výdajů. (Hradecký, 2008)

- Rozpočty nákladů a výnosů představují penězi vyjádřený objem spotřeby ekonomických zdrojů v daném středisku za určité rozpočetní období resp. penězi vyjádřený objem vytvořených výkonů za určité rozpočetní období.

Náklady a výnosy představují úbytky a přírůstky ekonomického prospěchu. Své údaje zobrazují na tzv. aktuální bázi. Rozpočtovým obdobím bývá nejčastěji kalendářní popřípadě hospodářský rok. Rozpočtované údaje se pak obvykle dělí na jednotlivé měsíce a výjimečně i do období kratších. Příkladem tohoto rozpočtu může být rozpočet režijních nákladů správního střediska nebo rozpočet ročních předpokládaných tržeb za výkony podniku. Komplexní rozpočet představuje roční rozpočetní výsledovka za celý podnik. Ta vzniká agregací všech dílčích rozpočtů nákladů a výnosů;

- V rozpočtech stavů (stavových veličin) se zobrazuje předpokládaný stav jednotlivých položek majetku a závazků k určitému okamžiku. Stavové rozpočty; na rozdíl od rozpočtů tokových veličin, neudávají objem spotřeby nebo výkonů za určité rozpočetní období, ale plánovaný stav majetku a závazků k určitému budoucímu časovému okamžiku. Většinou je to termín ke konci rozpočetního období, popřípadě ke konci jeho jednotlivých úseků, za které se sestavují tokové rozpočty. Příkladem stavového rozpočtu je rozpočet konečného stavu zásob materiálu a surovin ke konci rozpočetního období, konečného stavu nedokončených nebo dokončených výrobků ke konci rozpočetního období či konečných stavů pohledávek a závazků. Všechny jmenované rozpočty v agregované podobě za celý podnik nacházejí svůj odraz v jednotlivých položkách rozpočetní rozvahy;
- Rozpočty příjmů a výdajů neboli peněžních toků stejně jako rozpočty nákladů a výdajů obsahují údaje o plánovaném toku za rozpočetní období. Avšak rozpočty příjmů a výdajů zobrazují údaje na tzv. peněžní bázi. Proto obsahují údaje o objemech přijatých a vydaných peněžních prostředků a jejich ekvivalentů. Příkladem rozpočtu příjmů a výdajů je rozpočet inkasa pohledávek nebo rozpočet výdajů na nákup surovin a materiálu. Za celý podnik se v syntetické podobě sestavuje rozpočetní výkaz peněžních toků. Jeho hlavním posláním je informovat o plánované solventnosti a likviditě podniku.

Třetím kritériem charakterizujícím obsah rozpočtů, které nám zároveň poslouží k jejich klasifikaci, je strategická a operativní oblast řízení. S tímto kritériem úzce souvisí délka rozpočetního období, na které je rozpočet sestavován. Pokud se obě kritéria spojí do jednoho, rozlišují se rozpočty strategické a operativní. (Hradecký, 2008)

- Strategické rozpočty obsahují peněžní kvalifikaci dopadů strategických plánů podniku, tedy kroků, pomocí kterých podnik hodlá dosáhnout svých

strategických cílů. Většinou se jedná o rozpočty s menším počtem položek, v nichž se ve zhuštěné podobě modeluje plánovaný obraz podniku a očekávané výsledky jeho činnosti. V praxi se většinou jedná o celopodnikové rozpočty na 3-10 let, jež mají podobu zjednodušených výkazů účetní závěrky pro jednotlivé roky rozpočetšího období. Strategické rozpočty jsou sestavovány mnohdy pro podnik jako celek, popřípadě za skupiny hlavních druhů výrobků, pokud se výrazně liší svým charakterem. Také struktura rozpočetních výkazů bývá zjednodušená, jestliže jsou například položky krátkodobých aktiv a pasiv vyjádřeny jedinou rozdílovou veličinou čistého pracovního kapitálu. (Hradecký, 2008)

2.7.3 Forma rozpočtů

V souvislosti s operativními rozpočty režijních nákladů středisek existují dvě základní formy rozpočtů. Ty buď zohledňují, nebo nezohledňují závislost nákladů střediska na úrovni jeho aktivity. Toto je důležité především v případech, kdy rozpočet střediska má správně plnit svou funkci kontrolní a motivační. Protože rozpočet stanovuje středisku úkol v podobě určité maximální výše nákladů na jeho činnost. V souladu s kapacitním členěním nákladů popsaným výše přitom i v nákladech středisek nalezneme bezpochyby náklady fixní i variabilní. Velmi často lze v praxi nalézt také náklady smíšené. Ty představují přechod mezi fixní a plně variabilní závislostí nákladů na změnách vytížení kapacity střediska. Jestliže má být rozpočtovaný úkol pro středisko motivující, musí respektovat tyto závislosti. Tedy musí umožňovat úpravu rozpočtu dle skutečného objemu aktivity střediska. Řešení poskytuje rozdílný způsob zadání úkolu středisku. Podle tohoto kritéria se rozlišuje pevný a pružný rozpočet. (Hradecký, 2008)

- Pevný rozpočet se používá, pokud se jedná o režijní náklady, které nejsou závislé na objemu výkonu střediska. Rozpočet prezentuje absolutní částku, kterou středisko nemůže překročit. Absolutní částka stanovuje limit střediskových režijních fixních nákladů. Takový způsob zadání nákladového úkolu se nejčastěji používá u správních středisek soustředěných v úseku podnikového ředitelství;
- Pružný rozpočet respektuje závislost vývoje režijních nákladů na objemu výkonů střediska, protože ve svých položkách odděluje fixní náklady od těch variabilních vůči objemu výkonů střediska. Přitom je plně na uvážení podniku, jak přistoupí k volbě vhodné velečiny, ve které bude měřit objem výkonů daného střediska. U výrobních středisek se jako měřítko aktivity často používá

počet dokončených výrobků. Pokud se jednotlivé výrobky od sebe výrazným způsobem liší, přepočte se počet stanovenou společnou charakteristikou nebo se objem vyjádří výší výnosů. Výkony pomocných a obslužných středisek se obvykle měří počtem hodin, po které střediska poskytovala své služby ostatním střediskům, popřípadě v jiných fyzikálních jednotkách. Výsledný rozpočet poté odděleně kvantifikuje část nákladů nezávislých na zvolené veličině výkonu a část variabilních nákladů. Jsou-li výkony středisek předmětem vnitropodnikové fakturace, pak tomu odpovídají i způsoby stanovení vnitropodnikové ceny výkonů daného střediska v podobě paušální sazby kombinované se sazbou za jednu jednotku daného výkonu. (Hradecký, 2008)

Klouzavý rozpočet je specifickou formou rozpočtu. Charakter klouzavého rozpočtu mívají především strategické rozpočty. Stanoví se např. rozpočet na roky 2008 – 2009 a po uplynutí roku 2008 se sestaví na další tři roky 2009 – 2010. Popsaným klouzavým způsobem se pak sestavují rozpočty i v dalších letech. Někdy se podobná forma uplatňuje u operativních rozpočtů, kdy se sestaví rozpočet na čtyři čtvrtletí a po uplynutí daného čtvrtletí se tři zbývající již předtím rozpočtovaná čtvrtletí aktualizují a přidá se rozpočet sestavený pro nové budoucí čtvrté čtvrtletí. (Hradecký, 2008)

2.8 Formy vedení vnitropodnikového účetnictví

2.8.1 Kritéria pro zavedení jednookruhového nebo dvouokruhového účetnictví

Účelové třídění nákladů je možné zajistit pomocí JOÚS nebo DOÚS.

Zásadním kritériem pro volbu mezi zavedením JOÚS nebo DOÚS je, zda přistoupit nebo naopak nepřistoupit ve vnitropodnikovém účetnictví ke změně ocenění majetku a některých pasiv na jiné hodnoty, než které jsou přípustné ve finančním účetnictví. Tyto jiné hodnoty majetku a pasiv se poté projeví také jako jiné hodnoty nákladových položek s nimi související. Jedná se o tzv. kalkulační náklady. Těmi jsou například kalkulační odpisy, kalkulační nájemné nebo kalkulační mzdy. Legislativa finančního účetnictví tyto pojmy nepřipouští, a proto pokud budou použity, musí se přejít na DOÚS. Například kalkulační odpisy dopravních prostředků: jestliže je již nyní jasné, že v době, kdy se budou současné dopravní prostředky nahrazovat novými, bude jejich pořizovací cena dvakrát vyšší, nezbyvá nic jiného, než tento vyšší odpis plynoucí z vyššího ocenění majetku uplatnit ve druhém účetním okruhu. Ve finančním účetnictví zvýšit cenu majetku nad cenu pořizovací nelze. (Lazar, 2012)

Pokud se změni ocenění majetku ve druhém účetním okruhu, pak existují dvě možnosti:

- vnitřní okruh bude doplněn o tzv. rozdílové účty, potom bude hospodářský výsledek zjištěný ve finančním účetnictví a v manažerském účetnictví stejný,
- ve vnitřním okruhu bude zavedena samostatná metodika oceňování, pak bude hospodářský výsledek zjištěný ve finančním účetnictví jiný, než zjištěný v manažerském účetnictví.

Doplnění rozdílových účtů komplikuje účetnictví o tyto přidané účty. Samostatná metodika oceňování ve vnitřním okruhu komplikuje účetnictví všeobecně, protože jsou získány dva hospodářské výsledky podniku i vnitropodnikových útvarů. Ale na druhou stranu získáváme objektivnější podklady pro rozhodovací procesy.

Pokud nejsou výraznější nároky na podklady rozhodovacích procesů, bude zvolena JOÚS. Protože při praktickém provádění je jednodušší. DOÚS, která je složitější, bude zvolena v případě, že cílem je posílení úlohy rozhodovacích procesů. (Lazar, 2012)

2.8.2 Jednookruhová účetní soustava

V JOÚS se sledují běžné náklady a výnosy na analytických účtech nebo v analytické evidenci účtové třídy 5 a 6 podle vnitropodnikových útvarů. Jednotlivé syntetické účty nákladových druhů a výnosových položek se člení analyticky dle hospodářských středisek. O tyto účty je třeba doplnit účtový rozvrh.

Technicky lze postupovat dvěma způsoby:

- náklady a výnosy sledovat primárně na syntetických účtech a na analytické účty rozepsat částky nebo
- prvotní záznamy účtovat podvojným způsobem na analytických účtech a na syntetické účty nákladů a výnosů zapisovat až měsíční obraty.

Možnosti vlastního řešení jsou následující:

- pro účtování v účtových třídách 5 a 6 využít pomocné číselníky provozů, činností a prostředků,
- využít kalkulační položky, které se vkládají na určité místo v analytickém členění účtu nebo
- kombinací obou uvedených způsobů. To je sice relativně nejobtížnější, ale má největší vypovídací schopnost. (Lazar, 2012)

Nejpodstatnější je při řešení koncepce vnitropodnikového účetnictví dostatečná počáteční úvaha, co bude do vnitropodnikového účetnictví zahrnuto. Nejjednodušší forma

vnitropodnikového účetnictví nepostihuje vzájemné předávky mezi středisky, ale pouze třídí náklady a výnosy podle jednotlivých středisek a položek kalkulačního vzorce. Tento způsob se používá v podnicích poskytujících služby a v menších podnicích s jednoduchou výrobou, při malém počtu středisek a při nízké nebo nulové vnitropodnikové kooperaci. Zavedení vnitropodnikového účetnictví má smysl, pokud se jedná o podnik většího rozsahu, kde organizační a ekonomické složky navzájem spolupracují. Kooperují-li jednotlivá střediska v JOÚS, vnitropodnikové převody se zapisují ve vnitropodnikovém účetnictví podvojným zápisem pomocí účtů 599 - Vnitropodnikové náklady a 699 - vnitropodnikové výnosy. V analytické evidenci se tyto účty člení dle hospodářských středisek. Tyto účty mají nulové saldo a nijak neovlivní hospodářský výsledek podniku. Na syntetické účty se zapisuje až formou měsíčních obrátů.

Někdy se používá také účet 395 – Vnitřní zúčtování. Výstup střediska předávajícího vnitropodnikový výkon se účtuje 395/699 a vstup tohoto výkonu do střediska se účtuje 599/395. Při roční účetní závěrce musí účet 395 vykázat nulový zůstatek. To slouží především jako kontrola, že byly přeúčtovány všechny vnitropodnikové výkony. Použití účtu 395 lze v dnešní době účetních systémů považovat za zbytečné. (Lazar, 2012)

2.8.2.1 Účtování v jednookruhové účetní soustavě

Při účtování v JOÚS se často používá pro zachycení nákladů na jednotlivých střediscích analytického členění na účtech finančního účetnictví. Primárně se tedy používá v prvních třech číslech účtu členění, jaké určuje účtová osnova. K účtování se obvykle používá software. Ten umožňuje třídění nákladů a výnosů nejen podle druhů, ale i podle hospodářských středisek, to nakonec umožňuje tvorbu střediskových vnitropodnikových výsledovek. Analytický účet může mít libovolný počet míst, proto se pro celý účet někdy používá 6 a dokonce i 9 míst. Pro další třídění lze použít 4. až 6. popřípadě 9. místo. Například účet 501 – Spotřeba materiálu může mít toho členění: (Lazar, 2012)

501
 poddruh hospodářské
 nákladů středisko

Obr. č. 2.1 Analytické členění

Zdroj: Lazar (2012) vlastní zpracování

Včleňování čísla střediska do čísla účtu je zastaralé. V dnešní době účetní software umožňuje nezačleňovat hospodářské středisko do analytického účtu, ale je samostatnou

vstupní položkou. Nezávisle na tom zda je nebo není účelové členění součástí analytického účtu musíme sestavit číselník nebo seznam středisek. (Lazar, 2012)

2.8.3 Dvouokruhová účetní soustava

Předpokládejme, že oceňování je shodné v obou okruzích.

Druhý účetní okruh vzniká vložením nákladových a výnosových účtů mezi účty nákladů a výnosů. Vložené účty jsou tříděny podle středisek, tedy podle jednotlivých činností. Tyto účty jsou na náklady a výnosy finančního účetnictví napojeny prostřednictvím spojovacích účtů.

V případě, že je vedení vnitropodnikového účetnictví řešeno v samostatné účetním okruhu, jsou možné různé formy jeho organizace a metod postupů účtování. V evidenci hospodářských středisek jsou proto uplatněny podle povahy jejich činnosti včetně odlišností.

Při použití této metody se v druhém okruhu využívají volné účtové třídy 8 a 9 účtové osnovy pro podnikatele. Účetní jednotka sama určí jejich rozčlenění na účtové skupiny a jednotlivé syntetické účty a jejich obsahovou náplň. Účtový rozvrh účetní jednotky se musí doplnit o zvolené účty. Volba číselného označení jednotlivých syntetických účtů v účtových třídách 8 a 9 je plně v pravomoci účetních jednotek, proto se používají jen názvy obvykle používaných účtů. Pro kontakt s finančním účetnictvím se používají spojovací účty. Pro zajištění kontroly přebíraných účetních případů, pro styk s finančním účetnictvím, se používá minimálně spojovací účet nákladů (dále jen SÚN), spojovací účet výnosů (dále jen SÚV) a spojovací účet zásob (dále jen SÚZ). SÚN přebírá všechny nákladové položky zúčtované ve finančním účetnictví. Ty se ve druhém okruhu člení dle činnosti. Funkci spojovacích účtů může v účetní jednotce nahradit způsob technického zpracování dat. (Lazar, 2012)

Dokladem pro toto účtování je soupis převzatých účetních případů, který vyhotovuje finanční účtárna dle jednotlivých středisek. Způsob vyhotovení záleží na použité technice účtování.

Způsob účtování středisek ovlivňuje skutečnost, zda se všechny střediska evidují v jednom účetním okruhu, tedy centralizovanou formou, nebo jestli každé středisko vede samostatné nákladové účetnictví, spojené s finančním účetnictvím a ostatními středisky spojovacími účty, poté se jedná o decentralizovanou formu. (Lazar, 2012)

V případě **decentralizované formy** tvoří účetnictví každého střediska uzavřený celek, jež samostatně sleduje své vstupy a výstupy. Každé středisko má své účetnictví. V tom účtuje náklady a výnosy, jednak přebírané z finančního účetnictví, ale také vznikající vlastní činností střediska a ze styku s ostatními středisky. Výrobní střediska sledují stav a změnu stavu zásob

výrobků. Účetní případy se v decentralizované formě evidují podvojným způsobem v každém středisku.

Vzájemný styk středisek se eviduje pomocí účtu 395 – Vnitřní zúčtování. Toto účtování se provádí dle vnitřních účetních dokladů, ve většině případů jsou jimi převodky. Celkové saldo účtu 395 musí být nulové. (Lazar, 2012)

Ve velkých podnicích je obvykle více závodů. Každý závod má více středisek. Kvůli snazší kontrole správnosti účtování rozdělují styk středisek na styk mezi středisky téhož závodu a styk mezi středisky různých závodů.

V decentralizované formě se nejdříve účtuje na jednotlivých střediscích a účetnictví podniku vzniká postupnou sumarizací účetnictví jednotlivých středisek. Proces tedy probíhá zdola nahoru.

U **centralizované formy** se účet 395 nepoužívá a vzájemný styk středisek se účtuje přímo. V případě této formy se všechny účetní doklady zpracovávají v centru a střediskům jsou odesílány výsledky zpracování. Následně po shromáždění dokladů výsledky zpracování putují shora dolů na jednotlivá střediska. Vedení podniku je tedy informováno o hospodářských výsledcích středisek dříve než vedoucí jednotlivých středisek. (Lazar, 2012)

2.8.3.1 Účtování v dvouokruhové soustavě

V DOÚS se pro účtování středisek používá druhý účetní okruh. Ten nejprve převezme náklady zúčtované ve finančním účetnictví v účtové třídě 5 pomocí SÚN a rozdělí je dle středisek, která mají přidělená čísla. Toto rozdělení nákladů střediskům je zajištěno tak, že při účtování nákladům se ve finančním účetnictví kromě zúčtovacího předpisu provede i předkontace podle středisek.

Kromě nákladů a výnosů středisek budou zřízeny SÚN, SÚV A SÚZ. Na těchto účtech se účtuje na opačných stranách, oproti účtům z finančního účetnictví, které spojujeme. V případě účtu SÚN a SÚZ účtujeme pouze na straně Dal (dále jen D), ale na účtu SÚV se účtuje pouze na straně Má Dáti (dále jen MD). Pak se zavede samostatný účet výrobky jež představuje sklad výrobků a chová se stejně, jako ve finančním účetnictví.

Náklady z SÚN budou rozděleny na střediska v podniku zřízená. Proti nim se umístí střediskové výnosové účty. Poté se na účet výroby stáhnou výstupy ze středisek, které odpovídají stanovené úrovni oceňování výroby, v předem stanovených nákladech. Prodané výrobky se vyúčtují jako náklady prodejního střediska, kterým je například středisko realizace. Do něj míří výstupy ostatních středisek, jež nebyly zahrnuty do oceňování výroby. Do nákladů vstupují až v realizaci, a sice ve výši stanovené vzájemnými vztahy mezi těmito

středisky a střediskem realizace. Výnosem střediska realizace je prodejní cena zaúčtovaná oproti SÚV. Dále ještě zbývá vyúčtovat nerealizovanou produkci. Zůstatek účtu výroba se zaúčtuje SÚV/SÚZ. (Lazar, 2012)

3 Problematika kalkulací

Kalkulace je přiřazení nákladů, marže, zisku, ceny či jiné hodnotové veličiny naturálně vyjádřené jednotce výkonu. Nejčastěji využívaná forma kalkulace je přiřazení nákladů externím výkonům. Tedy výkonům prodávaným externím zákazníkům na trhu. Pro manažerské řízení je důležité přiřazení nákladů interním výkonům předávaným mezi útvary podniku. (Fibírová, 2011)

Kalkulace zobrazuje oba základní póly podnikatelského procesu, kterými jsou naturálně vyjádřený výkon a jeho hodnotové parametry, ve vzájemné souvislosti. Tím se stává nejvýznamnějším nástrojem, synteticky zobrazujícím vztah věcné a hodnotové stránky podnikání. (Král, 2010)

3.1 Základní pojmy

Základní pojmem z oblasti kalkulací je především pojem kalkulace. (Hradecký, 2008)

Kalkulace má v praxi tyto významy:

- činnost, při které se stanovují, respektive zjišťují náklady na přesně stanovenou jednotku výkonu,
- výsledek výše uvedené činnosti, sestavený nebo zjištěný na stanovenou jednotku výkonů (kalkulační jednici) ve stanovených kalkulačních položkách a také úhrn těchto položek,
- část podnikového informačního systému, která využívá potřebná data především z rozpočtnictví a nákladového účetnictví,
- podnikový útvar, který se zabývá kalkulováním. (Hradecký, 2008)

Předmětem kalkulace v podniku jsou přesně stanovené kalkulační jednice odbytových výkonů a vnitropodnikových výkonů.

Odbytové výkony směřují k externím zákazníkům, zatímco vnitropodnikové výkony jsou určeny ke spotřebě uvnitř podniku. Vnitropodnikové výkony mají především charakter služeb, jako je například doprava. Jsou za ně považovány i dodávky finálních výkonů nebo polotovarů podniku, určené pro spotřebu podniku.

Předmět kalkulace je vymezen nejen kalkulační jednicí, ale i kalkulovaným množstvím.

Kalkulační jednice je přesně specifikovaná jednotka výkonů daného podniku, která je určena druhem výkonu a jinými parametry, které jsou nutné k odlišení od výkonů ostatních.

Jednoznačně určenou kalkulační jednicí je například fén 2000 W, typ 3312, pro domácí použití.

Z takového určení kalkulační jednice („pro domácí použití“) vyplývá, že samostatnou kalkulační jednicí je každé provedení konkrétního druhu a typu výrobku nebo každý typový rozměr výrobku, protože typová odlišnost výrobku způsobí i nákladovou odlišnost. V některých výrobcích toto pravidlo neplatí. Příkladem je výroba měřících přístrojů, kdy se některé výrobky vyrábějí v různých provedeních, která se od sebe liší jen nepatrně, například různojazyčnými nápisy a rozdíl je pouze v haléřích. Pak je kalkulační jednicí tzv. reprezentant. To je základní nebo nejčastější provedení daného výrobku.

Kalkulované množství je předmětem kalkulace v sériových výrobcích. Do výroby se pod jedním příkazem zadává dávka nebo série totožných výrobků, která představuje kalkulované množství. Náklady kalkulační jednice se vypočítají dělením celkových nákladů kalkulovaného množství počtem skutečně vyrobených kalkulačních jednic.

Základním pojmem je i kalkulační systém, který obsahuje různé druhy kalkulací. (Hradecký, 2008)

3.2 Úkoly kalkulací

Kalkulace se prolínají celým procesem řízení podniku. Jsou stěžejním nástrojem, který zejména:

- představuje základní informační podklad pro řízení nákladů dílčích výkonů,
- slouží jako východisko při plánování a kontrole na úrovni operativního řízení,
- je jedním z podstatných podkladů pro rozhodování o struktuře a sortimentu produktů,
- v cenové politice je výchozí základnou pro rozhodování a
- slouží jako základna pro sestavení vnitropodnikových cen.

Toto jsou dnešní funkce kalkulací v systému řízení podniku. Funkce kalkulací se však postupně vyvíjely spolu s potřebami podniku, technologií výroby a jejím řízením. První funkcí výsledné kalkulace bylo zjištění skutečných nákladů na výkon a stanovení ceny výkonu. Postupem času se objevil požadavek stanovit náklady výkonu předem, aby bylo možno kontrolovat stanovené úkoly. To umožnil proces standardizace. K výsledným kalkulacím tedy přibýlo několik druhů předběžných kalkulací. Vzniklá soustava kalkulací je nazývána kalkulační systém.

Význam kalkulací závisí na tom, jak úspěšně budou plnit své úkoly. Proto musí dobře fungovat dříve zmíněné subsystémy manažerského účetnictví. Tedy rozpočetnictví a nákladové účetnictví. (Hradecký, 2008)

3.3 Členění nákladů

3.3.1 Druhové členění nákladů

Základními nákladovými druhy jsou spotřeba materiálu, spotřeba a použití externích prací a služeb, mzdové a ostatní osobní náklady, odpisy dlouhodobého majetku a finanční náklady.

Nákladové druhy vstupující do podniku mají tři charakteristické rysy:

- druhové náklady jsou z hlediska jejich zobrazení prvotní,
- jsou náklady externími a
- z hlediska možnosti podrobnějšího členění v podniku jsou jednoduché.

Druhové členění nákladů je informačním podkladem při zajištění proporcí, stability a rovnováhy mezi potřebou těchto zdrojů v podniku a vnějším okolím, které je schopno je poskytnout.

Pro řízení na nižších vnitropodnikových úrovních je použití pouze tohoto členění omezené, především pokud má sloužit k hodnocení hospodárnosti, účinnosti a efektivnosti podnikových výkonů.

3.3.2 Účelové členění nákladů

Informačním východiskem rozhodovacích úloh je zjistit, zda se v podniku náklady spoří či překračují. Základem je účelové členění nákladů. V praktických řešeních, jež stanovují nákladový úkol jednotlivým nákladovým položkám nebo jejich skupinám, probíhá strukturalizace účelového členění v několika úrovních. V první se náklady obvykle rozčlení do relativně širokých okruhů různých výrobních pomocných a obslužných činností. Podrobněji se pak v rámci nich člení podle jednotlivých aktivit nebo operací. (Král, 2010)

Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení

Druhové náklady se z hlediska řízení hospodárnosti dále člení podle jejich základního vztahu k činnosti, aktivitě či operaci na:

- náklady technologické, jež jsou bezprostředně vyvolány technologií dané činnosti, aktivity nebo operace a

- náklady na obsluhu a řízení příslušné činnosti, které byly vynaloženy za účelem vytvoření, zajištění a udržení podmínek racionálního průběhu dané činnosti.

Náklady jednicové a režijní

Členění nákladů na technologické a na obsluhu a řízení je výchozí pro určení konkrétního nákladového úkolu jednotlivých nákladových složek.

Náklady jednicové souvisejí nejen s technologickým procesem jako celkem, ale přímo s jednotkou dílčího výkonu. Základním hodnotovým informačním nástrojem jejich řízení je kalkulace.

Režijní náklady jsou náklady na obsluhu a řízení té části technologických nákladů, které souvisejí s technologickým procesem jako celkem. Základním hodnotovým informačním nástrojem řízení je rozpočet.

3.3.3 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění je zvláštním typem účelového členění nákladů.

Z hlediska příčinných vazeb nákladů k výkonu, jež je přesně specifikován objemově, druhově a jakostně ke kalkulační jednotci, a z hlediska praktických početně technických možností, jak přiřadit náklady konkrétnímu výkonu, lze rozlišit náklady přímé a nepřímé.

Přímé náklady bezprostředně souvisejí s konkrétním druhem výkonu. Patří mezi ně skoro všechny jednicové náklady, které jsou vyvolány konkrétním druhem výkonu i přímo jeho jednotkou. Jsou to i náklady, které se vynakládají v souvislosti s prováděním pouze tohoto druhu výkonu. Jejich podíl na jednotce tohoto druhu lze zjistit pomocí prostého dělení.

Režijní náklady nesouvisejí s jedním druhem výkonu a zajišťují průběh podnikatelského procesu podniku v širších souvislostech. Většina jich je společná více druhům výkonu. Při řešení některých rozhodovacích úloh je i tyto náklady třeba přiřadit jednotce výkonu. Přičítají se nepřímo pomocí zvolených veličin. (Král, 2010)

3.4 Struktura nákladů v kalkulaci

Struktura nákladů v kalkulaci je vyjádřena v každém podniku individuálně v tzv. kalkulačním vzorci. Vzorec není jednoznačná forma vykazování. Významným rysem kalkulačního systému je to, že způsob řazení nákladových položek, podrobnost jejich členění, vztah ke kalkulaci ceny a jiných hodnotových veličin i struktura mezisoučtů se vykazují variantně. Bere se ohled na uživatele a rozhodovací úlohu, k jejímuž řešení kalkulace přispívá. (Král, 2010)

3.4.1 Typový kalkulační vzorec a jeho omezení

Toto pojetí kalkulačního vzorce se prosazuje celkem obtížně, protože byla deformována úloha kalkulace v podmínkách centrálně plánovaného řízení. (Poskytovat podklady pro nákladovou tvorbu cen, probíhající na nadpodnikové úrovni.)

Na předkládání kalkulací na nadpodnikové úrovni je vyvíjen velký legislativní tlak. Ten doprovází požadavky na unifikaci vykazovaných informací. Jedná se o unifikace struktury vykazovaných nákladů, jejich rozsahu, sjednocení obsahu vykazovaných položek a někdy i ve stanovení rozvrhové základny.

Proto není překvapující, že kalkulační vzorec se často spojuje s jeho typovou podobou, jež byla předmětem úpravy všech vyhlášek o kalkulaci. (Král, 2010)

Struktura typového kalkulačního vzorce byla tato:

Schéma č. 3.1 Typový kalkulační vzorec

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímé náklady
4. Výrobní (provozní) režie

Vlastní náklady výroby (provozu)

5. Správní režie

Vlastní náklady výkonu

6. Odbytové náklady

Úplné vlastní náklady výkonu

7. Zisk / Ztráta

Cena výkonu (základní)

Zdroj: Král (2010) vlastní zpracování

Typový vzorec sloužil pro státní řízení cen, ale také byl informační základnou pro kontrolu přiměřenosti zisku prodávaných výkonů. Nyní je forma kalkulačního vzorce, která vychází ze vztahu nákladů k fázím reprodukčního procesu, do určité míry vhodná pro úvahy, jaké položky zahrnout do ocenění změny stavu vnitropodnikových zásob ve finančním a daňovém účetnictví. (Král, 2010)

Struktura nákladů není příliš podrobná a je tedy zřejmé, že vzorec není inspirujícím pokladem pro řešení rozhodovacích úloh, jež mají v manažerském účetnictví informační bázi, protože:

- Slučuje nákladové položky s různým vztahem ke kalkulovaným výkonům. Ty by se tedy měly přiřazovat dle různých alokačních principů. Těmito položkami jsou například ostatní přímé náklady, výrobní režie, správní režie a odbytové náklady. Každá z těchto položek může zahrnovat různorodé dílčí náklady třeba z hlediska rozhodování o budoucí struktuře prodávaných výkonů;
- Slučuje nákladové položky bez ohledu na jejich význam při řešení různých rozhodovacích úloh. Příkladem toho může být využití kalkulací při rozhodování o optimalizaci sortimentu na existující kapacitě;
- Staticky zobrazuje vztah nákladů ke kalkulační jednotce. Mnoho položek podává informace o průměrné výši nákladů, připadající na kalkulační jednotku. Tento propočet ale vychází z předpokladu, že objem a struktura výkonů, o kterých již bylo rozhodnuto, se nezmění. Ovšem nepodává informace o změnách nákladů, které by byly vyvolány změnou v objemu nebo sortimentu. Je tedy nedostatečným podkladem pro odpovědi na otázky: „Co se stane, když....“ Pro ty by manažerské účetnictví mělo podávat podklady v první řadě. (Král, 2010)

3.5 Struktura kalkulačních vzorců orientovaných na potřeby řízení z pozice managementu

Jako odezva na omezení typového kalkulačního vzorce se v současné praxi uplatňují kalkulační vzorce, které jsou charakteristické odlišně vyjádřeným vztahem nákladů výkonů k ceně a také variantně strukturovanými náklady výkonů. (Král, 2010)

3.5.1 Retrogradní kalkulační vzorec

Řada podniků vyjadřuje základní rozdíl mezi kalkulací nákladů a kalkulací ceny formou kalkulačního vzorce. Rozdíl mezi oběma kalkulacemi nespočívá ve formálním rozšíření kalkulace nákladů o propočet průměrného zisku, který připadá na výkon, ale v odlišném přístupu k tvorbě obou skupin kalkulací.

Kalkulace ceny vychází především z úrovně zisku nebo marže. Tu výkony podniku jako celku musí generovat pro zajištění požadované výnosnosti kapitálu. Její úroveň se analyzuje ve vztahu k ceně. Té je podnik schopen dosáhnout s ohledem na užité vlastnosti svých výrobků, konkurenci na trhu a další externí podmínky a ve vztahu k nákladům jako vnitřní schopnosti firmy konkrétní výkon úspěšně prodat.

Od toho se následně odvíjí interní rozhodnutí o tom, jestli vstoupit na daný trh s výkonem. Předkládání informací o nákladech výkonu, pokud je odběratel vyžaduje pro posouzení alternativních nabídek.

Informace poskytované externím uživatelům ale neobsahují nákladové představy, které vycházejí z daných podmínek konkrétního podniku. Především jsou ovlivněny úvahami o tom, zda je daná informace pro zákazníka přijatelná. Přitom vycházejí z kalkulací konkurenčních podniků, zvyklostních norem a mají sklon k účelové obhajobě ceny.

Při těchto podmínkách je kalkulace nákladů, která zobrazuje reálnou úroveň dosažitelné hospodárnosti a ziskovosti výkonů, informačním nástrojem důvěrného charakteru a není prezentována externě.

Vztah reálné kalkulace nákladů, průměrného zisku a dosažené ceny je, jak jej uvádí tzv. retrográdní kalkulační vzorec, spíše rozdílový než součtový. Tento vzorec vychází z ceny nebo z jejích variant a úroveň zisku je vyjádřena jako rozdíl mezi cenou a náklady. (Král, 2010) Výchozí podoba vzorce je následující:

Schéma č. 3.2 Retrográdní kalkulační vzorec

Základní cena výkonu
– Dočasná cenová zvýhodnění
– Slevy zákazníkům
• sezónní
• množstevní...
CENA PO ÚPRAVÁCH
– Náklady
ZISK (jinak vyjádřený přínos)

Zdroj: Král (2010, s. 140)

3.5.2 Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady

Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady je úpravou kalkulačního vzorce, který si všímá podrobněji struktury vykazovaných nákladů. Oddělené vykazování nákladů variabilních a nákladů fixních v kalkulačním vzorci je účelné především pro řešení rozhodovacích úloh při existující kapacitě. Tato tzv. kalkulace variabilních nákladů má následující podobu:

Schéma č. 3.3 Vzorec kalkulace variabilních nákladů

CENA PO ÚPRAVÁCH

- **Variabilní náklady výrobku**
 - přímé (jednicové) náklady
 - variabilní režie...
-

Marže (krycí příspěvek)

- **Fixní náklady v průměru připadající na výrobek**
-

Zisk v průměru připadající na výrobek

Zdroj: Král (2010, s. 141)

Velmi využívané oddělené kalkulování variabilních a fixních nákladů rozvíjí tzv. dynamická kalkulace a kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů. Obě jsou založeny na kombinaci členění nákladů podle závislosti na objemu prováděných výkonů a dalších hledisek. (Král, 2010)

3.5.3 Dynamická kalkulace

Dynamická kalkulace vychází z tradičního kalkulačního členění nákladů na přímé a nepřímé a z členění nákladů podle fází reprodukčního procesu. Tím se zachová informační základ typového kalkulačního vzorce, avšak vypovídací schopnost je obohacena o odpověď na otázku „Jak budou náklady v jednotlivých fázích ovlivněny změnami v objemu prováděných výkonů.“ Tato kalkulace se využívá hlavně jako podklad ocenění vnitropodnikových výkonů předávaných na různé vnitropodnikové útvary. (Král, 2010)

Forma kalkulace může být následující:

Schéma č. 3.4 Dynamický kalkulační vzorec

Přímé (jednicové) náklady

Ostatní přímé náklady

- variabilní
- fixní

Přímé náklady celkem

Výrobní režie

- variabilní
- fixní

Náklady výroby

Prodejní režie

- variabilní
- fixní

Náklady výkonu

Správní režie

Plné náklady výkonu

Zdroj: Král (2010) vlastní zpracování

3.5.4 Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů

Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů je obměnou kalkulace variabilních nákladů. Odlišná je především v tom, že fixní náklady nejsou posuzovány jako nedělitelný celek. Hlavní členění vychází ze snahy oddělit od sebe fixní náklady alokované na principu příčinné souvislosti a fixní náklady alokované na základě jiných principů.

Podrobně se člení hlavně první skupina nákladů. Dle toho, zda fixní náklady vyvolal konkrétní druh výrobku nebo skupina výrobků.

Samostatně se poté kalkuluje ta část fixních nákladů podniku, která má vztah k jednotlivým výkonům relativně vzdáleným a jež je přičítána na principech úhrady nebo průměrování. (Král, 2010) Retrogradní podoba může vypadat například takto:

Schéma č. 3.5 Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů

CENA PO ÚPRAVÁCH

- Variabilní náklady výrobku
 - přímé (jednicové) náklady
 - variabilní režie

Marže I

- Fixní výrobkové náklady

Marže II

- Fixní náklady skupiny výrobků

Marže III

- Fixní náklady podniku

ZISK / ZTRÁTA v průměru připadající na výrobek

Zdroj: Král (2010) vlastní zpracování

3.5.5 Kalkulace relevantních nákladů

Kalkulační vzorec kalkulace relevantních nákladů si všímá především stupňovitého rozvrstvení fixních nákladů z hlediska jejich vztahu k peněžním tokům. Kalkulaci většinou označujeme jako kalkulaci relevantních nákladů. Má význam především v případě, že struktura fixních nákladů je nestejnorodá i z hlediska nároků na peněžní výdaje. Lze ji využít při úvahách o dolním limitu ceny ve vazbě na financování konkrétní zakázky a při optimalizaci sortimentu na existující kapacitě. Tehdy je informace o vztahu fixních nákladů a výdajů základním klíčem k rozlišení tzv. umrtvených a vyhnutelných nákladů.

Struktura kalkulačního vzorce je podobná jako u kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů. Jediný rozdíl je, že položky nákladů jsou rozděleny podrobněji na náklady, které ve sledovaném období mají zároveň vliv na peněžní toky a na ty, které vliv nemají. (Král, 2010)

3.6 Kalkulační systém

Kalkulační systém je soubor kalkulací v podniku a vazeb mezi nimi. Je hlavním nástrojem řízení nákladů na výkony. Musí zajistit metodickou jednotu a vzájemnou návaznost jednotlivých kalkulací. (Hradecký, 2008)

Počet druhů kalkulací, v podniku sestavovaných a zahrnovaných do kalkulačního systému, závisí na:

- druhu a velikosti podniku,

- nárocích na vypovídací schopnost kalkulací a
- potřebě jejich využití v různých časových horizontech.

Pokud budou uváženy požadavky na fungování kalkulačního systému v různých podmínkách, pak lze kalkulační systém formulovat jako soubor kalkulací předběžných a výsledných.

Mezi předběžné kalkulace se řadí kalkulace propočtové (rozpočtové), operativní a plánové. Předběžné kalkulace se sestavují před výrobním nebo jiným procesem. Naopak výsledná kalkulace se sestavuje až po zhotovení výkonu. Toto členění poukazuje vztah kalkulací k době jejich sestavení, z toho je odvozeno využití při řízení nákladů. (Hradecký, 2008)

Propočtová kalkulace

Propočtová kalkulace se řadí mezi kalkulace předběžné. Sestavuje se u nových výrobků v době, kdy se teprve vyjasňuje technická stránka výrobku a podnik nemá k dispozici podrobnou konstrukční a technologickou dokumentaci. Podkladem pro sestavení této kalkulace jsou výsledné kalkulace, ceny, náčrtky, technické parametry a hmotnost stejných nebo podobných výrobků. Kvalita propočtové kalkulace se tedy odvíjí od dostupnosti a spolehlivosti dokumentace, jež je k dispozici.

U kusové a malosériové výroby, kdy je každý výrobek prakticky nový nebo modifikovaný či inovovaný, se propočtová kalkulace sestavuje zvlášť pro každý takový výrobek.

Pokud se při sestavení propočtové kalkulace používají podrobnější podklady (např. výsledné kalkulace stejných či podobných výrobků) bývá rozčleněna dle kalkulačních položek. (Hradecký, 2008)

Operativní kalkulace

Operativní kalkulace se řadí mezi kalkulace předběžné. Podkladem pro její sestavení jsou podrobné normy spotřeby materiálu a času, které jsou platné ke dni sestavení operativní kalkulace. Operativní kalkulace se někdy nazývá kalkulace běžná nebo výrobní, neboť je úkolem pro výrobní útvary. Výše režijních položek se stanoví dle přírážek nebo sazeb režijních nákladů, které se vypočtou z příslušných rozpočtů režijních nákladů středisek, platných v době zahájení výroby daného výrobku. (Hradecký, 2008)

Konstrukční a technologická dokumentace, která obsahuje normy spotřeby materiálu a času, se postupem času mění vlivem konstrukčních změn. Po každé takové změně se musí změnit platná operativní kalkulace na novou operativní kalkulaci. Operativní kalkulace tedy

ve všech okamžicích ukazuje platnou výši běžných, operativních norem spotřeby ekonomických zdrojů. Z toho vyplývá, že operativní kalkulace je nejpřesnější sestavenou kalkulací, jež je k dispozici. Je kalkulací okamžikovou a je možné ji najít ve všech typech výroby. (Hradecký, 2008)

Plánová kalkulace

Plánová kalkulace je třetí a tedy poslední předběžnou kalkulací. Je vhodná, jako nástroj řízení nákladů výkonů v opakované, stabilizované sériové i hromadné výrobě. Je kalkulací normovou. Ovšem podrobnost norem, na nichž je plánová kalkulace postavena se liší:

- (1) „v procesní, plynulé, nejspíše hromadné výrobě, produkující jeden nebo několik málo výrobků stále stejného typu a provedení, či podle neměnné receptury, a
- (2) v heterogenní, mnohdy členité, nejspíše malosériové až velkosériové výrobě, produkující širší sortiment složitých výrobků,“ jak tvrdí Hradecký (2008, s. 184)

V prvním případě lze předpokládat, že podmínky výroby jsou v průběhu času neměnné. Podkladem pro sestavení plánové kalkulace jsou podrobné normy spotřeby ekonomických zdrojů. To často umožňuje celkem jednoduchý charakter produktů. Zde má plánová kalkulace charakter operativní kalkulace jako úkol pro výrobní útvar.

V druhém případě je plánová kalkulace sestavena na základě norem pouze u jednotlivých, souhrnnou peněžní částkou vyjádřených kalkulačních položek plánové kalkulace. Plánová kalkulace se totiž ve druhém případě sestavuje na základě podrobných operativních norem, platných k prvnímu dni plánovaného roku, přičemž se do jednotlivých kalkulačních položek promítají jako globální částky všechny změny norem, se kterými se pro daný rok počítá. Do změn norem je lze zahrnout pouze zcela konkrétním opatřením s uvedením reálného termínu, k němuž budou uskutečněna. (Hradecký, 2008)

Plánová kalkulace platí pro celé období, na které je sestavena, a proto je kalkulací intervalovou a představuje průměrné náklady výrobku, vyráběného během tohoto období. Plánová kalkulace není bezprostředním úkolem pro výrobní útvar, protože ty se řídí normami spotřeby, uvedenými v platné operativní kalkulaci. Plánová kalkulace se v průběhu své platnosti realizuje prováděním plánovaných změn. Výsledkem jsou nové operativní normy, jež ve svém souhrnu ukazují, zda bude plánová kalkulace jako celek dodržena. (Hradecký, 2008)

Výsledná kalkulace

Výsledná kalkulace je završením celé kalkulační sestavy. Je sestavena až po dokončení daného výkonu. Je kontrolním nástrojem všech druhů předběžných kalkulací daného výkonu. Není nástrojem operativního řízení vývoje, protože informace z ní jsou získány pozdě, než aby bylo možné činit operativní zásahy ve výrobě.

Jako kontrolní nástroj předběžných kalkulací má ovšem omezenou vypovídací schopnost. Náklady každé kalkulační položky jsou uvedeny celkovou částkou, takže podrobné příčiny překročení nebo naopak úspor nákladů by bylo možné zjistit jen následnou analýzou všech účetních dokladů, které se týkají dané kalkulační položky.

I přesto že vypovídací schopnost výsledné kalkulace je omezená, podnik je nemůže nesestavovat. Výsledná kalkulace má své uplatnění při srovnání s některým druhem předběžné kalkulace, používá se jako podklad pro řízení cen, při sestavování propočtových kalkulací podobných či příbuzných výkonů nebo při sestavování časových řad pro sledování dlouhodobého trendu ve vývoji vlastních nákladů určitého výkonu.

Má buď charakter okamžikové tedy průběžné kalkulace, které se sestavuje v kusové či malosériové výrobě ihned po dokončení výroby každého kusu či malé série, nebo intervalové tedy průměrné roční kalkulace. (Hradecký, 2008)

3.7 Metody kalkulace

Metoda kalkulace je postup, kterým se stanoví předem rozpočtovaná výše nákladů, respektive se následně zjišťuje skutečná výše nákladů na daný podnikový výkon.

Metody kalkulace jsou odlišné ve způsobu přičítání nákladů kalkulační jednotici. Použije se kalkulační členění nákladů, rozlišují se tedy náklady přičitatelné kalkulační jednotici přímo a nepřímo.

U přičítání přímých nákladů žádný problém nenastane. Vztah přímých nákladů k danému předmětu kalkulace je dán příčinnou souvislostí a tyto náklady se tedy přičtou kalkulační jednotici přímo. V předběžné kalkulaci jsou přímé náklady vyjádřením naturálních norem spotřeby ekonomických zdrojů, u kalkulace výsledné jsou skutečnou spotřebou ekonomických zdrojů. (Hradecký, 2008)

U přičítání nepřímých nákladů musí být zvolen jiný postup. Protože nepřímé náklady vznikají při výrobě celého sortimentu výkonů konkrétního podniku, nelze u nich vysledovat vztah příčinné souvislosti s určitým druhem, či dokonce s určitou jednotkou výkonů podniku. Nepřímé náklady vznikají v souvislosti s činností vnitropodnikových útvarů, ve kterých probíhají výrobní, řídicí, správní a další procesy. Ty ve svém úhrnu zajišťují plnění funkcí

podniku jako celku i jednotlivých vnitropodnikových útvarů. Nepřímé náklady můžeme kalkulačním jednicím přičíst pouze nepřímo. Příčinná souvislost je zde nahrazena rozvrhovými základnami. (Hradecký, 2008)

„Pro kalkulování jsou k dispozici tyto metody kalkulace:

1. v nesdružených výroбах

- metoda kalkulace dělením
- metoda kalkulace dělením s poměrovými čísly
- metoda kalkulace přirážkové

2. ve sdružených výroбах

- metoda kalkulace odčítací
- metoda kalkulace rozčítací.“, jak tvrdí Hradecký (2008, s. 188)

3.7.1 Metoda kalkulace dělením

Metoda kalkulace dělením je nejjednodušší, která se uplatňuje v podnicích se stejnorodou hromadnou výrobou například v některých útvarech průmyslových podniků nebo ve službách. (Hradecký, 2008)

Kalkulace dělením se dá ukázat na příkladu galvanovny, jež se zabývá pokovováním kovových předmětů ušlechtilými kovy. V příkladu se budou zjišťovat skutečné náklady na kalkulační jednici ve výsledné kalkulaci. Ve sledovaném účetním období měla galvanovna tyto náklady:

Tab. č. 3.1 Vstupní tabulka pro výpočty

Č. p.	Položka	Kč
501	Materiál	104 532
502	Energie	67 111
511	Opravy	4 000
551	Odpisy	12 500
Celkem		188 143

Zdroj: vlastní zpracování

Ve sledovaném období bylo pokoveno 63 425 parabol světlometů (tj. náhradních dílů na osobní automobil), kalkulační jednicí je tedy náhradní díl. Náklady na pokovení kalkulační jednice se zjistí vydělením celkových nákladů počtem skutečně pokovených náhradních dílů:

$$\frac{188\,143}{63\,425} = 2,97 \text{ Kč/ks}$$

Pokud by byl pokovován různý sortiment náhradních dílů, bylo by nutné za kalkulační jednici zvolit například hmotnostní jednotku jakou je 1 t pokovaných předmětů. Náklady

na pokovení jednotlivých druhů předmětů by bylo třeba vypočítat z nákladů na pokovení jedné kalkulační jednice podle jejich hmotnosti.

Skutečné náklady za sledované období jsou získány z odpočtu střediska, pokud je galvanovna samostatným střediskem strojírenského podniku. Pokud by šlo o odbytový výkon, musely by být doplněny ještě další položky kalkulačního vzorce například správní a odbytová režie nebo zisk. Jestliže je galvanovna samostatným podnikem, který nevede nákladové účetnictví a galvanizování je její jediný výkon, skutečné náklady na výrobu se převezmou z výkazu zisku a ztráty.

Východiskem pro sestavení předběžné kalkulace výkonu střediska galvanovna by byl rozpočet střediska galvanovna. Pokladem pro sestavení tohoto rozpočtu by byly podrobně specifikované složky jednotlivých nákladových položek rozpočtu, jinak bychom nebyli schopni sestavit reálný rozpočet, který by byl úkolem pro výrobu.

Výrobní proces v galvanovně je typický příklad procesní výroby. Příklad kalkulace dělením vycházel z celkové sumy skutečných nákladů za období a nebylo tedy třeba rozlišovat přímé a nepřímé náklady.

Postup by bylo možné využít například i ve strojírenské výrobě, která vyrábí pouze jeden výrobek, například kuchyňský robot. V okamžiku, kdy by chtěl podnik místo současného typu vyrábět robot jiný, nebo dosavadní typ pouze inovovat, při sestavování rozpočtu by se podnik dostal do potíží. (Hradecký, 2008)

3.7.2 Metoda kalkulace dělením s poměrovými čísly

Metoda kalkulace dělením s poměrovými čísly je zvláštní případ metody kalkulace dělením. Používá se v homogenní výrobě s jedním druhem výkonu, kde se od sebe jednotlivé výrobky liší jedním technickým parametrem, například rozměrem nebo množstvím některé ingredience.

Příkladem této metody bude výroba hřebíků.

Podnik vyrábí hřebíky ve třech různých velikostech: 2,5x60, 3x80 a 3,5x100. Kalkulační jednicí je 1 kg hřebíků každé velikosti. Spotřeba času na výrobu jednoho hřebíku je u všech velikostí stejná.

Spotřeba přímého materiálu, kterou lze zjistit z technické dokumentace, se u jednotlivých velikostí liší. Ostatní náklady, tj. výrobní režie, mají příčinnou souvislost s časem potřebným k výrobě 1 kg hřebíku dané velikosti. Za základ výpočtu byl zvolen hřebík velikosti 3,5x100, protože má nejmenší spotřebu času na výrobu 1 kg hřebíků. (Hradecký, 2008)

Výchozí údaje pro předběžnou kalkulaci jednotlivých velikostí zobrazuje **Tab. č. 3.2**:

Tab. č. 3.2 Vstupní údaje pro výpočty

Text	2,5x60	3x80	3,5x100	Celkem
Spotřeba času na 1 kg hřebíků (v min)	2,5	2,1	1,8	x
Spotřeba jednicového materiálu (v Kč)	8	9,3	11,4	x
Plánovaný objem produkce (v kg)	4 000	5 000	3 700	12 700
Rozpočet výrobní režie	99 800			

Zdroj: vlastní zpracování

Při výpočtu se postupuje takto:

Tab. č. 3.3 Výpočtová tabulka

Text	2,5x60	3x80	3,5x100	Celkem
Plánovaný objem výroby (kg)	4 000	5 000	3 700	x
Poměrové číslo (spotřeba času)	1,39	1,17	1	x
Počet přepočtených jednic (kalkulačních kg)	5 560	5 850	3 700	15 110

Zdroj: vlastní zpracování

Poměrová čísla se vypočítají z poměru času na výrobu 1 kg vyráběných velikostí hřebíků. Základem je spotřeba času na výrobu 1 kg hřebíků 3,5x100. Poměrová čísla pro jednotlivé velikosti hřebíků se tedy vypočítají takto:

$$\begin{array}{cc} \mathbf{2,5x60} & \mathbf{3x80} \\ \frac{2,5}{1,8} = 1,39 & \frac{2,1}{1,8} = 1,17 \end{array}$$

Výrobní režie na 1 přepočtenou jednici se zjistí takto:

$$\frac{99\,800 \text{ Kč}}{15\,110 \text{ ks}} = 6,6 \text{ Kč}$$

Předběžná kalkulace na 1 kg hřebíků podle jejich velikosti bude tedy vypadat takto:

Tab. č. 3.4 Předběžná kalkulace na 1 kg hřebíků podle jejich velikosti

Text	2,5x60	3x80	3,5x100
Přímý materiál	23 000	35 700	31 200
Zpracovací náklady (výrobní režie)	36 696	38 610	24 420
Suma vlastních nákladů	59 696	74 310	55 620
Vlastní náklady na 1 kg	$14,92 = \frac{59696}{4000}$	$14,86 = \frac{74310}{5000}$	$15,03 = \frac{55620}{3700}$

Zdroj: vlastní zpracování

3.7.3 Metoda přírážkové kalkulace

Výrobní podniky i podniky poskytující služby obvykle produkují různorodé výkony, které obsahují různé druhy a různá množství materiálu, jsou různě pracné, ale hlavně nestejnoměrně zatěžují různá výrobní zařízení. U podniků poskytujících služby se na zhotovení podílejí různé profese. Nepřímé náklady, které vznikly při použití strojního či jiného zařízení, je tedy nutné přičíst kalkulačním jednicím výkonů v míře, v jaké byly výrobou daných výkonů vyvolány. U přičítání nepřímých nákladů nelze postupovat jako u metody kalkulace dělením, tudíž přímým přičtením předmětu kalkulace, ale nepřímou. Přičtením režijních nákladů kalkulačním jednicím dle zvolených rozvrhových základů. Je proto nutné aplikovat principy kalkulování pomocí přírážek režijních nákladů.

Následující příklad ukazuje sestavení předběžné kalkulace. (Hradecký, 2008)

Podnik plánuje v účetním období výrobu a dodávku tří různých výrobků různým zákazníkům, v různých termínech. Náklady výrobků A, B a C byly vypočteny dle konstrukční a technologické dokumentace:

Tab. č. 3.5 Předběžná kalkulace výrobků A, B a C

Text	Výrobek		
	A	B	C
Přímý materiál	210 000	147 000	320 000
Přímé mzdy	176 000	378 000	205 000
Výrobní režie (dále jen VR)	409 159	878 763	476 578
Správní režie (dále jen SR)	631 977	1 357 314	736 109
Vlastní náklady	1 427 136	2 761 077	1 737 687

Zdroj: vlastní zpracování

Rozpočet výrobní režie výrobního střediska činí 1 764 500 Kč, rozpočet správního střediska je 2 725 400 Kč. Rozvrhová základna pro výrobní i správní režii jsou přímé mzdy. Přímé mzdy celkem činí 759 000 Kč. (Hradecký, 2008)

Výrobní režie se vypočte podle vzorce:

$$\% \text{ VR} = \frac{\text{režijní náklady za období}}{\text{rozvrhová základna za období}} \cdot 100 = \frac{1\,764\,500}{759\,000} \cdot 100 = 232,4769 \%$$

Shodně se vypočte i přírážka správní režie:

$$\% \text{ SR} = \frac{\text{režijní náklady za období}}{\text{rozvrhová základna za období}} \cdot 100 = \frac{2\,725\,400}{759\,000} \cdot 100 = 359,0777 \%$$

Podíl výrobní režie pro výrobek A je:

$$176\,000 \cdot 232,4769 \% = 409\,159 \text{ Kč.}$$

Po přičtení částek výrobní a správní režie výrobkům A, B, C se sestaví jejich předběžná kalkulace, jak lze pozorovat v **Tab. č. 3.5**.

Výsledná kalkulace se sestaví na základě informací nákladového účetnictví. Nákladové účetnictví vede účty výkonů pro každý předmět kalkulace a účty pro každé středisko. U přičítání nepřímých nákladů se postupuje stejně jako při sestavování předběžné kalkulace, přitom výrobní a jiná režie se podle zvolené rozvrhové základny přičte základny předmětům kalkulace plánovanou procentní přírážkou.

Při provádění účetních operací se uplatňuje princip přírážkové kalkulace. Zjištěné částky režii se zaúčtují na příslušné účty výkonů a po spojení s přímými náklady se zjistí skutečné vlastní náklady předmětu kalkulace.

V případě kusové výroby - náklady, zachycené na účtu výkonů, představují výslednou kalkulaci kalkulační jednice. Pokud podnik vyrábí pouze jeden druh výrobku, pak by se náklady na výrobu zachycovaly jen na jednom analytickém účtu výkonů, najednou zadávané do výroby jedním výrobním příkazem. Předmětem kalkulace by bylo kalkulované množství a skutečné náklady kalkulační jednice by se zjistily dělením skutečných nákladů na účtu výkonů počtem skutečně vyrobených výrobků.

U přírážkové metody kalkulace se musí stanovit rozvrhová základna, která musí vyhovovat těmto požadavkům:

- být veličinou, ke které mají rozvrhované náklady maximální vztah příčinné souvislosti z hlediska celkové výše a změn,
- být dostatečně velká, aby malé výkyvy v jejím rozsahu nezpůsobily výkyvy v rozvrhovaných nákladech na kalkulační jednici,
- poměr mezi ní a rozvrhovanými náklady by měl být poměrně stálý, aby mezi nimi existovala proporcionalita a nakonec
- být jednoduchá, snadno zjistitelná a kontrolovatelná.

Splnit všechny tyto požadavky je v praxi velmi obtížné, a proto se zvolí kompromisní řešení a je tolerována případná nepřesnost kalkulace. V maximální možné míře by mělo být respektováno první hledisko.

V praxi se jako rozvrhová základna používají jednicové mzdy. Vlivem mechanizace výroby jednicové mzdy přestaly vyhovovat požadavkům na rozvrhovou základnu, protože ztratily příčinnou souvislost se vznikem režijních nákladů a díky automatizaci přestaly existovat. Postupem doby vznikly dvě metody, metoda strojních hodin a metoda dílčích aktivit. Obě metody měly zlepšit správnost kalkulace úplných nákladů. (Hradecký, 2008)

Metoda strojních hodin je odpovědí na důsledky mechanizace a automatizace výroby, v jejíchž podmínkách by se měla zlepšit správnost kalkulace. Tím se ovšem likviduje všeobecně používaná základna jednicové mzdy. Místo kalkulování nákladů lidské práce byl zaveden způsob kalkulování nákladů práce stroje. Podstatou metody strojních hodin je, že čas, který je třeba k výrobě produktu, se měří časem výrobního chodu stroje, spotřebovaného k výrobě daného produktu.

Metoda dílčích aktivit měla zlepšit situaci v nevýrobních úsecích podniku, v nichž zjišťuje náklady na procesy a snaží se postihnout příčinnou souvislost mezi spotřebou zdrojů v příslušných procesech a jejich podílem na výrobě výkonů. Snaží se rozkrýt výkonově ekonomické vztahy mezi ekonomickými zdroji, procesy a výkony. Přičítání režijních nákladů průměrnými sazbami režie, vztaženými na hodnotově vyjádřené rozvrhové základny, nepostihuje příčinnou souvislost mezi výkony a režijními náklady, vyvolanými jejich výrobou. (Hradecký, 2008)

3.7.4 Metoda odčítací kalkulace

Metoda odčítací kalkulace se používá ve výroбах, kde vzniká jeden hlavní výrobek a několik výrobků vedlejších. Hlavní i vedlejší výrobek vznikají při tomtéž výrobním procesu, a proto není možné zjistit náklady na výrobu každého výrobku samostatně. Od celkových nákladů sdruženého výrobního procesu se odečtou náklady vedlejších výrobků. Tak se zjistí náklady na hlavní výrobek. V případě, že odečítáme náklady vedlejších výrobků při jejich oceňování, se vychází z prodejní ceny snížené o zisk. Jestliže odečítáme ceny vedlejších výrobků, budou vypočtené náklady hlavního výrobku snížené o zisk, který je obsažený v cenách vedlejších výrobků. (Hradecký, 2008)

Metodu odčítací kalkulace ukazuje následující příklad:

Během zpracování jedné tuny výchozí suroviny se mimo hlavního produktu A získají také tři vedlejší produkty X, Y a Z. Náklady na zpracování jsou 1 200 Kč. Výťažnost získaných produktů a prodejní ceny produktů vedlejších ukazuje **Tab. č. 3.6:** (Hradecký, 2008)

Tab. č. 3.6 Základní tabulka

Výrobek	Výtěžnost (v tunách)	Prodejní cena (v Kč/t)	Propočet ceny (v Kč)
Hlavní produkt A	0,3	x	x
Vedlejší produkt X	0,7	700	490
Vedlejší produkt Y	0,2	500	100
Vedlejší produkt Z	0,2	70	14

Zdroj: Hradecký (2008) vlastní zpracování

Náklady na hlavní výrobek se vypočítají takto:

$$\text{Náklady na 1 tunu produktu A} = 1\,200 - (490 + 100 + 14) = 596 \text{ Kč}$$

3.7.5 Metoda rozčítací kalkulace

Metoda rozčítací kalkulace se používá ve sdružené výrobě, jestliže se z výchozí suroviny vyrobí několik produktů, které všechny lze označit za hlavní. Příkladem je výroba ropy nebo mouky. Kalkulace jednotlivých výrobků se poté vypočítají z celkových nákladů sdruženého výrobního procesu dle zvolených poměrových čísel. Těmi mohou být veličiny, které mají určitou společnou kvalitativní stránku výrobků. V praxi se preferuje rozpočítávání nákladů dle prodejních cen výrobků, jež jsou výsledkem výrobního procesu. (Hradecký, 2008)

V příkladu se zjišťují vlastní náklady produktů X, Y a Z. Základem pro výpočet jsou údaje o objemech výroby jednotlivých produktů a o jejich prodejních cenách:

Tab. č. 3.7 Zadávací tabulka pro výpočty

Produkt	Množství výroby (v kg)	Prodejní cena vyrobeného množství (v Kč)
X	120	13 100
Y	170	13 100
Z	230	33 000
Celkem	520	59 200

Zdroj: Hradecký (2008) vlastní zpracování

Celkové náklady sdružené výroby činí 53 000 Kč. Sdružené náklady na 1 Kč prodejní ceny ($53\,000 : 59\,200 = 0,8953$) se vypočtou rozčítací metodou dle prodejních cen.

Tab. č. 3.8 Výpočtová tabulka

Produkt	Náklady sdružené výroby (v Kč)	
	Na objem produkce	Na 1 kg
X	13 000	$108 = \frac{13000}{120}$
Y	13 000	$76 = \frac{13000}{170}$
Z	35 000	$152 = \frac{35000}{230}$
Celkem	61 000	x

Zdroj: Hradecký (2008) vlastní zpracování

4 Zakázková výroba a montáž ocelových hal a konstrukcí

Vybranou společností pro tuto bakalářskou práci je společnost FEMONT OPAVA s.r.o. (dále jen společnost FEMONT). Předmětem podnikání společnosti FEMONT dle zápisu v obchodním rejstříku je výroba a montáž stavebních a technologických ocelových konstrukcí a silniční motorová doprava.



Obr. č. 4.1 Logo společnosti FEMONT OPAVA s.r.o.

Zdroj: [11]

Společnost FEMONT provádí jednu hlavní a pět vedlejších činností. Hlavní činností je výroba a montáž ocelových konstrukcí a hal. Vedlejšími činnostmi jsou zámečnická výroba, zednictví, nákup a prodej zboží, dopravní služby speciálními vozidly a silniční motorová doprava nákladní. (výpis z Obchodního rejstříku vedeného Krajským soudem v Ostravě, oddíl C, vložka 4123).

Společnost FEMONT se zabývá výstavbou hal pro průmyslové účely, supermarkety, autosalóny, sportovní a tenisové haly nebo administrativní budovy. Svou činnost provádí také na Slovensku nebo v Polsku, viz **Tab. č. 4.1**. Společnost FEMONT má ročně 80 – 100 zakázek.

Tab. 4.1 Počet zakázek na Slovensku a v Polsku v letech 2009 – 2011

ROK	SLOVENSKO	POLSKO
2009	1	0
2010	4	1
2011	9	1
CELKEM	14	2

Zdroj: vlastní zpracování

Je autorem své vlastní administrativní budovy a výrobní haly na okraji Opavy.



Obr. č. 4.2 Administrativní budova společnosti FEMONT OPAVA s.r.o.

Zdroj: [10]

Společnost FEMONT má 4 společníky. Jsou jednateli a jedinými členy statutárního orgánu. Každý má 25% podíl na základním jmění společnosti. Základní jmění zapsané v obchodním rejstříku je 1 000 000 Kč. (výpis z Obchodního rejstříku vedeného Krajským soudem v Ostravě, oddíl C, vložka 4123)

Společnost FEMONT je na trhu již 20 let. Její obraty v posledních třech letech zobrazuje **Tab. č. 4.2**.

Tab. č. 4.2 Obraty společnosti FEMONT OPAVA s.r.o. v letech 2009 - 2011

ROK	OBRAT
2009	312 231 299 Kč
2010	268 686 897 Kč
2011	442 545 721 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Organizační strukturu společnosti FEMONT zobrazuje **příloha č. 1**. V jejím čele stojí valná hromada, jí je podřízen ředitel společnosti. Poté následují jednotlivé útvary, kterými jsou útvar ekonomiky, útvar VDK, tj. výroba – dodávka – kontrola, útvar technické přípravy výroby, útvar výroby, útvar montáže a útvar obchodu.

Vedoucím útvaru ekonomiky je ekonom, kterému je podřízena účtárna. Zde jsou celkem 4 účetní. Finanční účetní, která je současně hlavní účetní, personální a mzdová účetní, skladová účetní a (všeobecná) účetní.

Společnost FEMONT vede účetnictví a je účetní jednotkou, dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění. Je měsíčním plátcem daně z přidané hodnoty (dále jen

DPH). Roční účetní závěrku musí mít schválenou auditorem. Používá informační a účetní systém Magis Pro, který jí byl firmou Data Software přizpůsoben na míru. Systém je určen pro vedení účetnictví i sledování zakázky. Účetní data se tedy nemusí nikam překlápět. Dříve firma používala systém Raven. Ten měl obdobné schopnosti.

4.1 Řešení zakázky ve společnosti FEMONT OPAVA s.r.o.

Bakalářská práce se bude zabývat pouze jednou konkrétní zakázkou, kterou je zakázka č. 201179 Den Braven. Obsahem zakázky je „Přístavba skladové haly IV.“, která bude realizována v areálu firmy Den Braven. Na té bude vysvětlen systém zpracování zakázek společnosti FEMONT.

Na začátku celé zakázky stojí projekt, který má zákazník předem vypracovaný. Na základě projektové dokumentace probíhají mezi zástupci společnosti a zákazníkem jednání, na kterých se upřesňují požadavky zákazníka.

Následně je vypracována Specifikace zakázky, ve které jsou uvedeny podrobně všechny činnosti, které na zakázce budou provedeny. Poté, co se k ní zákazník vyjádří, je specifikace buď ponechána v původním stavu, to se stává jen zřídka, nebo se doplní. Doplnění znamená i odstranění některých částí specifikace a může probíhat vícekrát. V případě zakázky Den Braven proběhlo doplnění pouze jednou. Dokument se nazve Specifikace zakázky – doplnění č. 1.

Jakmile jsou ukončena všechna jednání a proběhlo poslední doplnění specifikace zakázky, může společnost sestavit Cenovou nabídku (dále jen CN). Ta je považována za základní, viz **příloha č. 2**. Je totožná se specifikací upravenou o všechna doplnění, pouze se zahrnou částky jednotlivých položek. V případě některých položek je uvedeno: „Zatím není předmětem CN, nutno dopřesnit rozsah a zda bude realizováno“ nebo „zatím není předmětem CN, nutno dopřesnit zda bude realizováno“. Je tedy zřejmé, že CN se bude nadále upravovat.

Dle cenové nabídky se sestaví Smlouva o dílo (dále jen SoD), viz **příloha č. 3** mezi společností a zákazníkem.

Důležitými body SoD jsou cena a platební podmínky.

Cena díla je převzata z CN. Je tedy zřejmé, že pokud se změní cenová nabídka, změní se také SoD. SoD se musí změnit, kdykoli se změní některá z jejích částí. Nejčastěji dochází ke změně nebo úpravě ceny díla, termínu předání nebo předmětu smlouvy. SoD se mění dodatkem k SoD. Konkrétním příkladem je Dodatek č. 5 k SoD 79/2011 viz **příloha č. 4**. V dodatku je uvedeno, jakých částí SoD se týkají změny. Ve většině případů jde o kapitolu CENA. Pokud se dodatek týká ceny a jeho číslo je vyšší než 1, obsahuje tyto náležitosti:

- původní cenu díla,
- změnu ceny dle všech předchozích dodatků,
- konečnou cenu díla.

Přílohou dodatku je také doplnění cenové nabídky. To se připojí k základní cenové nabídce a vznikne průběžná cenová nabídka.

Může se stát, že společnosti FEMONT vzniknou v průběhu zakázky náklady, které nemůže zahrnout do již odsouhlasené ceny díla. Stává se to v případě, kdy dojde v průběhu realizace díla k neplánovanému zvýšení cen vstupů (materiálu a služeb). Toto neplánované zvýšení nákladů má za následek snížení zisku zakázky. V některých případech se zakázka dokonce může dostat do ztráty.

Základní cena zakázky byla 11 353 860 Kč, konečná cena zakázky se ustálila na 12 780 608 Kč. Celkem se cena tedy navýšila o 1 426 748 Kč. V cenách není zahrnuto DPH, protože na převážnou činnost společnosti FEMONT se vztahuje institut přenesené daňové povinnosti dle § 92e Zákona č. 235/2004 Sb., o DPH, v platném znění.

Jak se cena změnila, dle jednotlivých dodatků k SoD, zobrazuje **Tab. č. 4.3**.

Tab. č. 4.3 Změna konečné ceny dle jednotlivých dodatků

DODATEK	ZMĚNA CENY	KONEČNÁ CENA
Dodatek č. 1 k SoD 79/2011	200 670 Kč	11 554 530 Kč
Dodatek č. 2 k SoD 79/2011	335 860 Kč	11 890 390 Kč
Dodatek č. 3 k SoD 79/2011	600 000 Kč	12 490 390 Kč
Dodatek č. 4 k SoD 79/2011	118 600 Kč	12 608 990 Kč
Dodatek č. 5 k SoD 79/2011	171 618 Kč	12 780 608 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Konečná cena zakázky se zvýšila z těchto důvodů:

- doplnění napojení na systém EPS,
- přístavba skladu hořlavých výrobků,
- změny obvodových plášťů,
- provedení víceprací č. 1,
- doplnění 1 kusu vrat do haly,
- soubor provedených víceprací,
- zpětná montáž plotu včetně brány,
- zhotovení požárních ucpávek ve stěně,
- zřízení odvodňovacího žlabu.

Zákazník nemusí souhlasit s navýšením konečné ceny nabídky. V tom případě nepodepíše dodatek. Činnost, které se dodatek týká, se poté neuskuteční.

Od společnosti FEMONT je velmi prozíravé, že má v cenové nabídce uvedeno „zatím není předmětem CN“. Tím se tedy nechává prostor pro manipulaci s cenou.

Platební podmínky jsou výsledkem dohody mezi zákazníkem a společností FEMONT. Na základě platebních podmínek může být fakturace měsíční, dílčí, zálohová nebo konečná.

V případě měsíční fakturace se vyhotovuje faktura vždy k poslednímu dni v měsíci. Zákazník tedy platí v pravidelných intervalech, dle doby splatnosti faktury. V případě zakázky č. 201179 je splatnost 30 dnů ode dne doručení faktury zákazníkovi. Zákazník tedy platí pravidelně každý měsíc.

Pokud se jedná o dílčí fakturaci, ve smyslu § 21 zákona č. 235/2004 Sb., o DPH, v platném znění, vystavuje se faktura po dokončení jednotlivých celků. Přesné okamžiky vyhotovení faktury jsou stanoveny v SoD. Funguje to například takto: 1. faktura bude vystavena po ukončení montáže ocelové konstrukce, 2. faktura po ukončení stěnového opláštění a 3. faktura po předání díla. Zákazník tedy platí v nepravidelných intervalech. I když je ve smlouvě určený okamžik vystavení faktury, přesné datum není dopředu známo.

U zálohové fakturace se vystavuje zálohová faktura před zahájením jednotlivých celků. 1. faktura se vystaví například při podpisu smlouvy a 2. faktura při nástupu na stavbu, atd. Po dokončení díla se vystaví konečná vyúčtovací faktura. Stejně jako v případě dílčí fakturace zákazník platí v nepravidelných intervalech, jejichž datum není předem znám.

Poslední možností je konečná fakturace. Tehdy se vydá pouze jedna faktura, a to až při předání díla na základě předávacího protokolu.

Nejrizikovějším způsobem fakturace je konečná fakturace, kdy zákazník platí v momentě, kdy je dílo celé hotové. Tento způsob by dle mého názoru měl být používán pouze u zakázek s krátkou dobou realizace. V případě společnosti FEMONT, jejíž zakázky se pohybují v řádech milionů, by konečná fakturace neměla být používána vůbec.

Nejvhodnějším způsobem fakturace je zálohová fakturace. Společnost FEMONT sice nemá příjem v pravidelných intervalech, ale vždy před započítáním konkrétního úkonu. Nemusí se tedy obávat, že by během výstavby nastal problém s platebními prostředky. Vzhledem k tomu, že společnost u mnoha svých zakázek musí projít výběrovým řízením, tento způsob fakturace příliš často nepoužívá.

V případě měsíční fakturace zákazník neplatí předem, takže společnost FEMONT musí čerpat své finanční zdroje. Ale na druhou stranu zákazník platí v pravidelných intervalech a datum platby je dopředu známé.

Pokud se jedná o dílčí fakturaci, co se týče čerpání finančních zdrojů, jsou podmínky stejné jako u fakturace měsíční. Zákazník platí v dohodnutých termínech. Je předem známý okamžik platby, nikoli však datum. Menším zlem je tedy fakturace měsíční.

Jestliže má společnost FEMONT možnost ovlivnit platební podmínky, měla by zvolit fakturaci zálohovou nebo měsíční.

V případě zakázky č. 201179 Den Braven byla na základě kompromisu mezi zákazníkem a dodavatelem zvolena fakturace měsíční.

Na konci každého měsíce je vystaven Zjišťovací a předávací protokol (viz **příloha č. 5**) neboli soupis provedených prací a dodávek. Na jeho základě je vystavena měsíční faktura (viz **příloha č. 6**). Částka na ní se shoduje se soupisem provedených prací. Faktura zobrazená v **příloze č. 6** je za měsíc duben na částku 2 102 187 Kč. Položky, které tvoří tuto částku, jsou uvedeny v **Tab. č. 4.4**. Ceny jsou uvedeny bez DPH, protože jde o přenesenou daňovou povinnost.

Tab. č. 4.4 Soupis provedených prací za měsíc duben 2012

PROVEDENÁ PRÁCE	ČÁSTKA
Hrubé terénní úpravy	210 620 Kč
Spodní stavba haly	502 754 Kč
Přeložka vnitřní kanalizace	199 400 Kč
Přeložky inženýrských sítí	1 189 413 Kč
CELKEM	2 102 187 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Vyhotovení zakázky podle SoD mělo trvat od 1. 1. 2012 do 31. 7. 2012. Ihned dodatkem č. 1 bylo datum dokončení posunuto na 31. 8. 2012. Vyhotovení zakázky tedy trvalo 8 měsíců. Do doby vyhotovení není zahrnuta doba, po kterou probíhala jednání.

Za celou dobu trvání zakázky bylo vystaveno celkem 9 faktur. Všechny vydané faktury související s danou zakázkou jsou uvedeny v soupisu vydaných faktur, viz **příloha č. 7**.

Na každé faktuře je uvedeno, že pozastávka činí 5 % a je vyčíslená sumou. Tato pozastávka je převzatá ze SoD. Platí ji zákazník zpravidla po předání díla zákazníkovi. Dílo musí být bez vad a nedodělků. Je to tedy jakási pojistka pro zákazníka, že stavba bude v pořádku.

Společnost FEMONT má kromě pozastávky zavedeno také zádržné. To může být stanoveno dokonce na několik let. Nejdéle však do konce záruční doby nebo po doručení neodvolatelné bankovní záruky.

Pokud se po dobu záruky objeví závady, společnost FEMONT je povinna tyto závady odstranit v rámci reklamačního řízení na vlastní náklady.

V případě zakázky č. 201179 je na faktuře uvedeno, že zádržné činí 5 % z celkové ceny zakázky a bude uhrazeno po skončení záruční doby. Záruční doba činí 72 měsíců.

V průběhu celé zakázky se spotřebovává a nakupuje materiál. Jsou dva způsoby, jak může být materiál odepsán na konkrétní zakázku:

- Nejprve je nakoupen na sklad a zaúčtován na MD účtu 111 a na D účtu 211 nebo 321. A následně je naskladněn na MD účtu 112 a na D účtu 111. Poté se odepíše ze skladu na zakázku a zaúčtuje na MD účtu 501 a na D účtu 112;
- Materiál je nakoupen a ihned spotřebován na zakázku. Vůbec tedy neprochází skladem a je účtován na MD účtu 501 a D účtu 211 nebo 321.

U všeho, co společnost zaúčtuje, se uvádí číslo střediska a zakázka. Společnost FEMONT má středisek 12 a 2 režijní zakázky. Výrobní režie má číslo zakázky 900 a správní režie číslo 999. V případě materiálu, který je vydán na zakázku ze skladu, se v okamžiku nákupu uvede středisko 0001 (výroba) a zakázka 900. V okamžiku výdeje středisko 0002 (montáž) a zakázka dle čísla SoD. Pokud je materiál nakoupen a ihned spotřebován, uvádí se středisko 0002 a příslušná zakázka dle SoD.

Jak lze vidět v číselníku středisek (**příloha č. 8**) má společnost FEMONT střediska se čtyřmístným číselným kódem a dvoumístným číselným kódem. Čtyřmístný číselný kód byl přidělen jednotlivým útvarům uvnitř společnosti FEMONT. Dvoumístný číselný kód je přidělen osobním a nákladním automobilům, které má společnost FEMONT ve své evidenci. Číselník středisek neobsahuje všechna čísla o 1 do 99, protože některé automobily už byly z evidence vyřazeny.

Informace o tom, jaká je spotřeba materiálu na konkrétní zakázku, pochází z oddělení konstrukce. Tato informace je uvedena v naturálním vyjádření, tedy množství. Na účtárně je informace o spotřebovaném materiálu převedena do hodnotového vyjádření, tedy Kč.

Materiál spotřebovaný na zakázku, který je vydán ze skladu, je uveden dle analytického členění účtu 112/501 ve spotřebě dle zakázek.

K poslednímu dni kalendářního měsíce se vystaví výrobní výdejka na všechny materiál, který byl během daného měsíce spotřebován.

Protože se společnost FEMONT začleňuje do stavebnictví, je pro ni specifická existence nedokončené výroby (dále jen NV). NV vzniká u dlouhodobých zakázek, které přesahují jedno zdaňovací období. NV eviduje a účtuje každý, u koho je dlouhodobá zakázka ve stavu rozpracovanosti a nebyla vystavena konečná faktura za celou zakázku. Společnost FEMONT konkrétní zakázku č. 201179 fakturuje měsíčně. To znamená, že u této zakázky neeviduje nedokončenou výrobu, protože vynaložené náklady na stavbu jsou plně hrazeny v cenách fakturace dle rozpočtu. Tím si společnosti FEMONT nejen plně kompenzuje vynaložené náklady, ale protože za práce si účtuje rozpočtovanou cenu, vykazuje tak průběžně i svůj hospodářský výsledek. V případě zálohové a konečné fakturace je situace opačná. Společnost FEMONT eviduje na stavební práce průběžně náklady, které budou vyfakturovány, až bude dokončena a předána určená část díla (např. celá stavba nebo dílčí část stavby). Do té doby jsou vystavovány jen zálohové faktury, které nevcházejí do výnosů, a proto je třeba je zachytit v účetnictví formou NV. Teprve předání díla a jeho fakturace za sjednanou cenu bude znamenat převedení NV na výrobek a jeho prodej. NV je z hlediska účetnictví evidována a účtována měsíčně.

Se stavbou se začne v okamžiku, kdy je smlouva o díly podepsaná zákazníkem. Protože společnost FEMONT není schopna celou zakázku vyhotovit sama, využívá služeb subdodavatelů. Se subdodavatelem sestaví klasickou smlouvu o dílo. Ta bude označena Smlouva o dílo č. SUB 79/2011-A. Označení „SUB“, aby bylo jasné, že se jedná o subdodavatelskou smlouvu, nikoli o smlouvu na celou zakázku. Označení „79/2011“, aby bylo zřejmé, ke které zakázce se tato subdodavatelská SoD vztahuje. Označení „A“ nahrazuje číslo smlouvy a má ji odlišit od dalších subdodavatelských smluv. Subdodavatel poté vystaví fakturu. Pokud se faktura týká stavebních prací vztahuje se na ni přenesená daňová povinnost. Výši daně je povinen doplnit a přiznat plátce, pro kterého je plnění uskutečněno. Faktura se zaúčtuje takto:

- celková částka uvedená na faktuře na D účtu 321100 – Dodavatelé tuzemsko,
- vypočtená částka bez DPH na MD účtu 518300 – Stavební, montážní, výškové a zemní práce,
- vypočtená částka DPH na MD účtu 343006 – DPH – 20 % režim přenesené daňové povinnosti,
- částka DPH s minusem, protože jde o přenesenou daňovou povinnost na MD účtu 343006 - DPH – 20 % režim přenesené daňové povinnosti.

Pokud by se jednalo o fakturu vystavenou například na reklamní službu, na kterou se nevztahuje přenesená daňová povinnost, účtování by bylo následující:

- celková částka uvedená na faktuře na D účtu 321100 – Dodavatelé tuzemsko,
- částka bez DPH na MD účtu 518907 – Reklama, propagace, inzerce,
- částka DPH na MD účtu 343020 – DPH – 20 % vstup.

Jakmile je celá zakázka dokončena, sestaví se hlavní kniha dle analytik, neboli konečná kalkulace. Protože zakázka č. 201179 se prolínala dvěma účetními obdobími, a to roky 2011 a 2012 musí být vystavena Hlavní kniha dle analytik za rok 2011, viz **příloha č. 9** a Hlavní kniha dle analytik za rok 2012, viz **příloha č. 10**. Z hlavní knihy dle analytik lze dokonale vyčíst, jaké jsou náklady na danou zakázku a jaké naopak její výnosy. Pokud od výnosů odečteme náklady, získáme výsledek hospodaření za danou zakázku. Tím je buď zisk, nebo ztráta. Lze jej ale i vyčíst z hlavní knihy dle analytik ve sloupečku konečný stav. Pokud je celkový součet konečného stavu v hlavní knize dle analytik záporný, znamená to, že zakázka společnosti FEMONT přinesla zisk. Pokud je celkový součet konečného stavu v hlavní knize dle analytik kladný, znamená to naopak, že zakázka byla pro společnost FEMONT ztrátová.

Pro zjištění celkového výsledku hospodaření u zakázky č. 201179 je třeba sečíst údaje za rok 2011 a 2012. Jaké byly náklady, výnosy a výsledek hospodaření zakázky za jednotlivé roky i celkem viz **Tab. 4.5**.

Tab. 4.5 Náklady, výnosy a výsledek zakázky č. 201179

	Náklady	Výnosy	Výsledek hospodaření zakázky
Rok 2011	60 296,00 Kč	0,00 Kč	- 60 296,00 Kč
Rok 2012	11 668 966,15 Kč	12 780 608,00 Kč	1 111 641,85 Kč
CELKEM	11 729 262,15 Kč	12 780 608,00 Kč	1 051 345,85 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

K nákladům uvedeným v **Tab. 4.5** je třeba připočíst poměrnou část výrobní a správní režie. Na konci každého čtvrtletí se vypočítá procentní sazba výrobní a správní režie.

Procentní sazba výrobní režie se vypočítá jako poměr skutečných nákladů zakázky 900 (výrobní režie) a spotřeby hutního materiálu (účet 501101) za celý podnik. Procentní sazba výrobní režie se vynásobí spotřebou hutního materiálu za danou zakázku. Pro zakázku č. 201179 byla procentní sazba výrobní režie stanovena na 41 %, z toho se vypočítá, že výrobní režie je 391 184,37 Kč. Tato částka zahrnuje pouze rok 2012, protože za rok 2011

zakázka nespotřebovala žádný hutní materiál, a proto se v tomto účetním období nebude výrobní režie počítat.

Procentní sazba správní režie se vypočítá jako poměr skutečných nákladů zakázky 999 (správní režie) a součtu nákladových účtů 501 – 524 za celý podnik. Procentní sazba správní režie se vynásobí součtem nákladových účtů 501 – 524 za danou zakázku. Pro zakázku č. 201179 byla procentní sazba správní režie stanovena na 4,2 %, z toho se vypočítá, že správní režie je 492 629 Kč.

Tab. 4.6 Náklady, výrobní režie, správní režie, výnosy a výsledek zakázky č. 201179

Náklady	11 729 262,15 Kč
Výrobní režie	391 184,37 Kč
Správní režie	492 629,00 Kč
Náklady vč. režii	12 613 075,52 Kč
Výnosy	12 780 608,00 Kč
Výsledek hospodaření zakázky	167 532,48 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Z **Tab. 4.6** je patrné, že společnost FEMONT za celou dobu trvání zakázky č. 201179 vyčíslila náklady na zakázku ve výši 11 729 262,15 Kč. Náklady včetně výrobní a správní režie činily 12 613 075,52 Kč a výnosy činily 12 780 608,00 Kč. Při porovnání těchto dvou sum je patrné, že zakázka č. 201179 byla zisková. Konkrétně zakázka přinesla společnosti FEMONT zisk ve výši 167 532,48 Kč.

Jakmile je celá zakázka dokončena, vystaví společnost FEMONT Závěrečný předávací protokol, viz **příloha č. 11**. Po převzetí díla zákazník vyplní Vyjádření zákazníka k přejímané službě (produktu), viz **příloha č. 12**. V tomto dokumentu zákazník uvádí, zda je se zakázkou spokojen. Společnosti FEMONT tím poskytuje zpětnou vazbu a ona díky tomu ví, jak by měla zlepšit své služby.

Společnost FEMONT je dle mého názoru dobře fungujícím celkem. Má zodpovědně sledovanou celou zakázku. Od jednání se zákazníkem až po vyčíslení konečného výsledku hospodaření dané zakázky. Je velmi důsledná ve sledování nákladů během celé doby trvání zakázky a pokud vzniknou náklady, z důvodu nových požadavků zákazníka, dokáže je do velmi rychle a účinně začlenit do cenové nabídky. Může se ale přihodit, že v průběhu zakázky vzniknou náklady, které nelze začlenit do cenové nabídky. Stává se to v případě, kdy dojde

v průběhu realizace díla k neplánovanému zvýšení cen vstupů (materiálu a služeb). Toto neplánované zvýšení nákladů má za následek snížení zisku zakázky nebo dokonce její ztrátu.

Protože není v silách společnosti FEMONT, aby celou zakázku vyhotovila sama, využívá služeb subdodavatelů. Vztahy s nimi má velice dobře ošetřeny. A v závěru. Je schopna po celou dobu trvání zakázky efektivně sledovat všechny náklady a výnosy, které v souvislosti se zakázkou vznikly. A také v kterémkoli okamžiku běhu zakázky vyčíslit, jaký je její výsledek hospodaření. V jakémkoliv okamžiku tedy vidí, jestli je zakázka momentálně ztrátová nebo zisková.

5 Závěr

V současné době existují dva hlavní typy účetnictví: účetnictví finanční a manažerské. Účetnictví finanční je určeno pro externí uživatele. Manažerské účetnictví přebírá informace z účetnictví finančního a je zaměřeno na interní uživatele.

Pro zakázkovou výrobu je charakteristické, že vyrábí pouze několik druhů výrobků. Pokud se jedná o zakázkovou výrobu aplikovanou ve výrobně nábytku nebo oděvů, má každý druh výrobku mnoho variant. V této bakalářské práci se jedná o zakázkovou výrobu aplikovanou ve výstavbě hal. Výstavba hal se začleňuje do stavebnictví. V případě zakázkové výroby ve stavebnictví je v podstatě vyráběn pouze jeden druh výrobku, a to stavba. Každá stavba je svým způsobem originál. Dle mého názoru neexistují dvě stavby, které by byly zcela totožné. Vždy se najde rozdíl, i když se jedná třeba jen o počet oken.

Tato bakalářská práce má dvě části: teoretickou a praktickou.

Cílem teoretické části bylo objasnění problematiky manažerského účetnictví a její vymezení po teoretické stránce.

Cílem praktické části bylo na základě získaných poznatků vysvětlit a zhodnotit zpracování konkrétní zakázky vybranou společností. Při tvorbě této části mi byla nápomocna hlavní účetní společnosti.

Vybranou společností byla společnost FEMONT OPAVA s.r.o., která patří mezi významné společnosti Moravskoslezského kraje ve výstavbě montovaných hal pro různé účely. Rovněž provádí zednické práce či poskytuje dopravní služby. Společnost FEMONT je účetní jednotkou, vede účetnictví, je měsíčním plátcem DPH a roční účetní závěrku musí mít schválenou auditorem. Používá účetní software, který jí byl přizpůsoben na míru a je schopen sledovat údaje za konkrétní zakázku.

Společnost FEMONT má ročně 80 – 100 zakázek. Pro účely této bakalářské práce byla vybrána pouze jedna zakázka a to zakázka č. 201179 Den Braven. Realizace zakázky trvala od 1. 1. 2012 do 31. 8. 2012. Do ní nebyla zahrnuta doba, po kterou probíhala jednání. Ta započala již v roce 2011.

Společnost FEMONT je dobře fungujícím celkem. Má zodpovědně sledovanou celou zakázku. Od jednání se zákazníkem až po vyčíslení konečného výsledku hospodaření dané zakázky. Je velmi důsledná ve sledování nákladů během celé doby trvání zakázky a pokud vzniknou náklady, z důvodu nových požadavků zákazníka, dokáže je do velmi rychle a účinně začlenit do cenové nabídky. Může se ale přihodit, že v průběhu zakázky vzniknou náklady, které nelze začlenit do cenové nabídky. Stává se to v případě, kdy dojde v průběhu realizace

díla k neplánovanému zvýšení cen vstupů (materiálu a služeb). Toto neplánované zvýšení nákladů má za následek snížení zisku zakázky nebo dokonce její ztrátu.

Protože není v silách společnosti FEMONT, aby celou zakázku vyhotovila sama, využívá služeb subdodavatelů. Vztahy s nimi má velice dobře ošetřeny. A v závěru. Je schopna po celou dobu trvání zakázky efektivně sledovat všechny náklady a výnosy, které v souvislosti se zakázkou vznikly. A také v kterémkoli okamžiku běhu zakázky vyčíslit, jaký je její výsledek hospodaření. V jakémkoliv okamžiku tedy vidí, jestli je zakázka momentálně ztrátová nebo zisková.

Seznam použité literatury

Knižní zdroje:

- [1] FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 392 s. ISBN 978-80-7357-712-4.
- [2] HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2008. 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
- [3] LANG, Helmut. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2005. 216 s. ISBN 80-7179-419-8.
- [4] LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2012. 280 s. ISBN 978-80-247-4133-8.
- [5] PETŘÍK, Tomáš. *Ekonomické a finanční řízení firmy*. 2. vyd. Praha: Grada Publishing, 2009. 736 s. ISBN 978-80-247-3024-0.

Zákony:

- [6] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění účinném k 21. 4. 2013
- [7] Zákon č. 235/2004 Sb., o DPH, ve znění účinném k 21. 4. 2013

Internetové zdroje a ostatní:

- [8] Obchodní rejstřík vedený Krajským soudem v Ostravě, oddíl C, vložka 4123. [online]. [cit. 2013-04-22]. Dostupné z: <http://obchodnirejstrik.cz/femont-opava-s-r-o-47154918/>
- [9] FEMONT OPAVA s.r.o.: o firmě. [online]. [cit. 2013-03-22]. Dostupné z: <http://femont.cz/cs/o-firm.html>
- [10] Sídlo společnosti FEMONT OPAVA s.r.o. [online]. [cit. 2013-03-29]. Dostupné z: http://www.google.cz/imgres?um=1&sa=N&hl=cs&biw=1366&bih=624&tbn=isch&tbnid=y8VgSr58PucqFM:&imgrefurl=http://www.zivefirmy.cz/femont-opava_f1074998&docid=tSoAPjr4Lz-h0M&imgurl=http://www.zivefirmy.cz/media/fotos/1074998/femont-opava_max3361.jpg&w=800&h=533&ei=0Pt0UY7vA4rUsgai74GoCg&zoom=1&ved=1t:3588,r:0,s:0,i:83&iact=rc&dur=1530&page=1&tbnh=183&tbnw=275&start=0&ndsp=16&tx=126&ty=83
- [11] Logo společnosti FEMONT OPAVA s.r.o. [online]. [cit. 2013-03-29]. Dostupné z: http://www.google.cz/imgres?um=1&sa=N&hl=cs&biw=1366&bih=624&tbn=isch&tbnid=y8VgSr58PucqFM:&imgrefurl=http://www.zivefirmy.cz/femont-opava_f1074998&docid=tSoAPjr4Lz-h0M&imgurl=http://www.zivefirmy.cz/media/fotos/1074998/femont-opava_max3361.jpg&w=800&h=533&ei=0Pt0UY7vA4rUsgai74GoCg&zoom=1&ved=1t:3588,r:0,s:0,i:83&iact=rc&dur=1530&page=1&tbnh=183&tbnw=275&start=0&ndsp=16&tx=126&ty=83

id=YWzDtyJsbEzt-M:&imgrefurl=http://www.axigon.cz/Firmy/FEMONT-OPAVA-sro_16434_0/&docid=RnM-kVbdtseZ-M&imgurl=http://www.axigon.cz/userfiles/logos/0000016434.jpg&w=150&h=120&ei=0Pt0UY7vA4rUsgai74GoCg&zoom=1&ved=1t:3588,r:23,s:0,i:161&iact=rc&dur=183&page=2&tbnh=96&tbnw=120&start=16&ndsp=31&tx=44&ty=66

- [12] Wikipedia.cz: Zakázková výroba. [online]. [cit. 2013-04-22]. Dostupné z: http://cs.wikipedia.org/wiki/Zak%C3%A1zkov%C3%A1_v%C3%BDroba
- [13] Stavební forum: Jak účtovat a oceňovat nedokončenou výrobu. [online]. [cit. 2013-05-02]. Dostupné z: <http://www.stavebni-forum.cz/cs/article/10054/jak-uctovat-a-ocenovat-nedokoncenou-vyrobu/>
- [14] Interní materiály společnosti FEMON OPAVA s.r.o.

Seznam zkratk

CN	cenová nabídka
ČR	Česká republika
D	dal
DPH	daň z přidané hodnoty
DOÚS	dvouokruhová účetní soustava
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
JOÚS	jednookruhová účetní soustava
MD	má dáti
NV	nedokončená výroba
SoD	smlouva o dílo
SR	správní režie
SÚN	spojovací účet nákladů
SÚV	spojovací účet výnosů
SÚZ	spojovací účet zásob
US GAAP	Všeobecně uznávané účetní principy
VR	výrobní režie

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 10. 5. 2013

Müllerová

Lenka Müllerová

Seznam příloh

Příloha č. 1 Organizačně – funkční struktura společnosti FEMONT OPAVA s.r.o.

Příloha č. 2 Cenová nabídka

Příloha č. 3 Smlouva o dílo č. 79/2011

Příloha č. 4 Dodatek č. 5 k SOD 79/2011

Příloha č. 5 Zjišťovací a předávací protokol za duben 2012

Příloha č. 6 Faktura duben 2012

Příloha č. 7 Soupis vydaných faktur

Příloha č. 8 Číselník středisek

Příloha č. 9 Hlavní kniha podle analytik za rok 2011

Příloha č. 10 Hlavní kniha podle analytik za rok 2012

Příloha č. 11 Závěrečný předávací protokol

Příloha č. 12 Vyjádření zákazníka k přejímané službě (produktu)